Das Verhältnis ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung zum Gewinnbegriff des Einkommen- und Körperschaftssteuergesetzes v. 10. August 1925.

Inaugural-Dissertation

zur Erlangung der Doktorwürde

der Wirtschafts- und Sozialwissenschaftlichen Fakultät

der Johann Wolfgang Goethe-Universität Frankfurt a. Main

vorgelegt von

Heinrich Ulrich

aus Hanau a. Main.

Kallmünz

Buchdruckerei von Michael Laßleben

1935.

Referent: Privatdozent Dr. J. Fritz.
Korreferent: Professor Dr. F. Schmidt.

R. UNIV.
BIBLIOTHEEK
LEIDEN

Tag der mündlichen Prüfung: 14. Dezember 1928.

Vorwort.

Vorstehende Arbeit befaßt sich mit der Untersuchung des Verhältnisses ordungsmäßiger kaufmännischer Buchführung zu dem Gewinnbegriff, wie er nach der Steuerreform vom 10. August 1925 dem Einkommen- und Körperschaftsteuergesetz zugrundegelegt ist. Es handelt sich dabei neben der Feststellung und Umgrenzung des Begriffes der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung und der kritischen Behandlung der diesen Begriff verwirklichenden Merkmale, wie sie Handelsrecht, Verkehrsauffassung und Einkommensteuergesetz fordern, v. a. um die Darstellung der an die Erfüllung des Tatbestandes der ordnungsmäßigen Buchführung geknüpften Wirkungen für die Zwecke der Einkommensbesteuerung und um die Untersuchung der Verschiedenheiten gegenüber der Gewinnermittlung und dem Gewinnbegriff der nicht Bücher führenden Steuerpflichtigen.

Die Arbeit entstand, angeregt durch eine Veröffentlichung von Herrn Privatdozent Dr. Fritz über den „Begriff der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung im Sinne des Einkommensteuergesetzes" in der Zeitschrift für Betriebswirtschaft, in dessen Seminar über Treuhand- und Revisionswesen. Meinem verehrten Lehrer, Herrn Privatdozenten Dr. J. Fritz, bin ich für wertvolle Anregungen bei der Durchführung der Arbeit zu besonderem Dank verpflichtet.

Frankfurt a. M., im September 1928.

Heinrich Ulrich.

Inhalt.

Seite

Vorwort. 3

Inhaltsverzeichnis. 4

Einleitung. Grundsätzliches zur Auslegung der Steuergesetze. 5

Hauptteil.

I. Wann liegt ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung i. S. des Einkommen- u. Körperschaftsteuergesetzes vor? 7

1. Allgemeines.
2. Die Abhängigkeit des Begriffes der Ordnungsmäßigkeit von der Zwecksetzung. 9
3. Der Begriff ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne des Handelsrechtes. 14
   a) Die materiellen Vorschriften und insbesondere die handelsrechtliche Zweckbilanz.
   b) Die Formalvorschriften. 25
4. Die Buchführungsvorschriften des allgemeinen Steuerrechtes. 30

II. Welchen Einfluß hat die Verwirklichung des Begriffes der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung auf den Gewinnbegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes? 32

1. Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen, die nach § 13 EinkStG. zu versteuern haben.
2. Einfluß auf den Steuerabschnitt. 35
3. Bedeutung für die Methode der Einkommensermittlung. 39
4. Bedeutung für die Einnahmen- und Ausgabenrechnung. 46
5. Bedeutung für den einkommensteuerlichen Bestandsvergleich. 52
6. Bedeutung für die Wahlvorschrift des § 19 Abs. 2 EinkStG. 59
   a) Einführung in das Problem.
   b) Die Auslegungen im Schrifttum und die Entscheidung des Reichsfinanzhofes. 61
   c) Eigene Auffassung über das Verhältnis der Spezialvorschriften zu den kaufmännischen Bilanzierungsgrundsätzen. 69
7. Die Beweisfähigkeit der Handelsbücher im Steuerrecht. 73

III. Ergebnis. 79

Literaturverzeichnis. 81

Einleitung.

Grundsätzliches zur Auslegung der Steuergesetze.

Steuerrecht ist Wirtschaftsrecht. Wenn Hachenburg in seinem Buche: „Lebenserinnerungen eines Rechtsanwaltes“ (S. 160) sagt: „Das Zivilrecht kann nur von dem verstanden werden, der selbst im Wirtschaftsleben steht“, so gilt diese Tatsache in gleichem Maße für die Erkenntnis und Auslegung des Steuerrechtes.

Bei der Auslegung des Steuerrechts, wie der gesetzlichen Vorschriften überhaupt, darf selbstverständlich nicht davon ausgegangen werden, einen gewünschten Rechtszustand aus dem Gesetz herauszulesen. Maßgebend ist vielmehr das was ist, die Verwirklichung des Zweckes, wie er sich aus den Rechtsquellen ergibt. Als solche Quellen, die für die Auslegung entscheidend sind, kommen in Betracht:

1. Das Gesetz selbst,
2. die Durchführungsbestimmungen zu dem Gesetz, die dieselbe Gültigkeit haben wie Verordnungen und die materielles Recht schaffen,
3. die Ausführungsbestimmungen, die insoweit materielles Recht schaffen, als das Gesetz selbst auf sie verweist,[1]
4. die Entscheidungen des obersten Steuergerichtes, die gewöhnlich in die Verwaltungspraxis übergehen und so ein Gewohnheitsrecht entstehen lassen, das bereits von den Preußischen Oberverwaltungsgerichten anerkannt war. Abweichungen von den Entscheidungen des Reichsfinanzhofes sind bekanntlich sehr erschwert, da sie nur mit Zustimmung des großen Senates geschehen können. Die Benutzung der Reichsfinanzhofsentscheidungen darf nun nicht dahin verstanden werden, als ob jede Auffassung und Äußerung des Steuergerichtes, auch solche nebensächlicher Art, materielles Recht schafft, sondern vielmehr nur dahin, daß da, wo eine bestimmte Sache zur Entscheidung steht, das materielle Recht für diese Entscheidung maßgebend ist.

Steht der Gesetzestext mit der Zwecksetzung, für deren Erforschung im Zweifelsfalle die Motive des Gesetzes heranzuziehen sind, in Widerspruch, so ist für die Auslegung immer der Zweck ausschlaggebend. Falsch wäre es, wollte man nun überall versuchen, eine selbständige Auslegung zu begründen. Für ebenso falsch darf aber auch das Vorgehen der meisten Kommentatoren bezeichnet

1. Vgl. hierzu RFH. Bd. 18 S. 46 f.; 22, 192 f.; Becker: Anm. 3 zu § 2 AO.

werden, die sich bei ihrer Auslegung auf die angegebenen Rechtsquellen beschränken und sich um angrenzende Wissenschaften, für welche die gesetzliche Regelung besonderes Interesse verdient, überhaupt nicht kümmern. Es heißt dann gewöhnlich, in der Volkswirtschaftslehre werden die und die Meinungen vertreten, eine einheitliche Auffassung ist nicht vorhanden, also Ablehnung der von der Fachwissenschaft entwickelten Grundsätze für Gesetz und Rechtsprechung. Noch weniger wird naturgemäß bei dieser Art der Einstellung den betriebswirtschaftlichen Grundsätzen Rechnung getragen. Man kommt zur Ablehnung der betriebswirtschaftlichen Forderungen und damit zu einer den wirtschaftlichen Bedürfnissen nicht entsprechenden Auslegung. Ungeachtet der praktischen und theoretischen Erkenntnisse des Wirtschaftsverkehrs gelangt man schließlich zu einem ähnlichen Standpunkt, wie ihn das Reichsgericht für das Handelsrecht einnimmt, das beispielsweise Aufnahme des Privatkapitals in die Bilanz fordert und so weltfremde Begriffe schafft. Dahin droht auch die Auslegung des geltenden Steuerrechtes, wie gerade der Becker'sche Gedankengang, der einen materiellen Begriff ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung schaffen will,[2] zu führen. Mit solcher Einstellung kann man nicht einer lebendigen, sich stets weiter entwickelnden Wirtschaft gerecht werden.

Soweit die in dem Gesetz vertretenen Interessen und Aufgaben, die ja immer der Gesamtheit zu dienen bestimmt sind, mit denen der Einzelwirtschaft nicht übereinstimmen, kann niemals durch Auslegung des bestehenden Rechts ein für entgegengesetzte Zwecke erwünschter Zustand erreicht werden. Es kann lediglich durch entsprechende Begründung und Nachweis der überragenden Bedeutung der erstrebten Regelung auf eine Reform des Gesetzes hingewirkt werden. Sache der Gesetzgebung ist es, auf die Bedürfnisse und Gepflogenheiten des Wirtschaftsverkehrs Rücksicht zu nehmen. Läßt die Zielsetzung des Gesetzes aber eine Auslegung unter Anwendung der Grundsätze angrenzender Wissenschaften zu, so sind diese selbstverständlich für die Auslegung heranzuziehen. Sind beide nicht miteinander zu vereinbaren, dann ist das Gesetz seinem tatsächlichen Sinn entsprechend auszulegen. Soweit also die von der Betriebswirtschaftslehre entwickelten Grundsätze und Forderungen der einkommensteuerlichen Zielsetzung nicht entgegenstehen, dürfen und müssen wir sie für die Auslegung der gesetzlichen Vorschriften heranziehen und verwenden.

2. S. hierzu u. S. 9.

I. Wann liegt ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung im Sinne des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes vor?

1. Allgemeines.

Die bereits in den Einkommensteuergesetzen der Einzelländer enthaltene Bestimmung, daß die kaufmännische Buchführung den Zwecken der Besteuerung nutzbar gemacht wurde,[1] ist mit der Übernahme der Einkommensbesteuerung auf das Reich nicht nur beibehalten, sondern noch stark erweitert worden. Ähnlich der Vorschrift des § 33 a. EinkStG. bestimmt § 13 des Reichseinkommensteuergesetzes vom 10. August 1925:

„Bei Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches zu führen verpflichtet sind oder, ohne dazu verpflichtet zu sein, Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches tatsächlich führen, ist der Gewinn (§ 7 Abs. 2 Nr. 1, § 12) der nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung für den Schluß des Steuerabschnittes ermittelte Überschuß des Betriebsvermögens über das Betriebsvermögen, das am Schluß des vorangegangenen Steuerabschnitts der Veranlagung zugrunde gelegen hat. Bei der Ermittlung des Gewinnes sind die Vorschriften dieses Gesetzes über die Entnahmen aus dem eigenen Betriebe (§ 12 Abs. 2), die abzugsfähigen Ausgaben (§§ 15—18) und die Bewertung (§§ 19—21) zu beachten. Die Vorschriften des § 12 Abs. 3 finden entsprechende Anwendung".

Für die lediglich aus steuertechnischen Gründen in einem besonderen Gesetz geregelte Einkommensbesteuerung der Körperschaften gilt hinsichtlich der Zugrundelegung der Handelsbücher selbstverständlich das Gleiche. Diese Gleichstellung ist durch § 13 KörpStG. vorgenommen.

Die kaufmännische Buchführung ist ein Zweckgebilde. Ihr Inhalt und Ergebnis hängen also von der bestimmten Zwecksetzung ab. Wenn trotz der Verschiedenheiten in der Zwecksetzung, der grund-

1. Über die Rolle, die die kaufmännische Buchführung schon fast von jeher in der Handelsgesetzgebung spielte vgl. Penndorf: Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Lpz. 1913 und die Literaturangaben bei Wieland: Handelsrecht, Bd. 1, Lpz. 1921, S. 300, Anm. 7. Über die Entwicklung der Buchführungsvorschriften im Steuerrecht vgl. Gillmann: Loseblattbuchhaltung, Bln. 1926; ihre heutige Bedeutung im Steuerermittlungs-, Festsetzungs-, im Rechtsmittel-, Beitreibungs- und Verwaltungsstrafverfahren s. bei Spannenkrebs: Die Steuerbuchführung, Lpz. 1925, S. 20 ff.; vgl. hierzu auch Wulff: Die Praxis der steuerlichen Buchprüfung, Bln. 1927, S. 17 ff.

sätzlich voneinander verschiedenen Ziele und Aufgaben, die der Kaufmann, das Handelsrecht und das Einkommensteuergesetz mit der Führung der Handelsbücher verfolgen, die nach den Vorschriften des HGB. geführten Bücher Ausgangspunkt und Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung sind, so hat das triftige Gründe.

Die Ansprüche des Fiskus an den Einzelnen verlangen, auf die Bedürfnisse und Gepflogenheiten des Wirtschaftsverkehrs Rücksicht zu nehmen, soweit sie den besonderen Zwecken des Steuergesetzes bezw. dem Interesse der Gesamtheit nicht entgegenstehen. Dieser stets geltende Grundsatz hat naturgemäß besondere Bedeutung in Zeiten relativ starker steuerlicher Beanspruchung. Andererseits darf aber auch gerade im Interesse des Steuergläubigers das Ausgehen von der kaufmännischen Buchhaltung als relativ sicherste Grundlage für die Ermittlung des steuerpflichtigen Einkommens der Gewerbetreibenden angesehen werden. In der Begründung des Entwurfs zum ersten Reichseinkommensteuergesetz wird hierzu ausgeführt:[2]

„Die sich in fast allen Einkommensteuergesetzen findende Vorschrift, daß die Steuerpflichtigen, welche Handelsbücher nach den Vorschriften der §§ 38 ff. HGB. führen, für die Berechnung des gewerblichen Einkommens die Bilanz zugrunde zu legen haben, wurde aufgenommen, weil die Steuerveranlagung bei Handel und Gewerbe in den ordentlichen Geschäftsbilanzen die relativ sicherste Grundlage haben. Bei ordnungsmäßiger Aufstellung von Inventuren, Bilanzen und Gewinn- und Verlustrechnungen wird jeder einzelne Betriebsvorgang gebucht; hier ist die Kontrolle aber am ehesten gegeben. Die Bilanzierenden werden das Recht, dabei von den Grundsätzen des HGB. abzuweichen, nur insofern in Anspruch nehmen dürfen, als nicht Rechte Dritter dadurch berührt werden. Dritte können sowohl Kreditgeber als der Staat in seiner Eigenschaft als Steuergläubiger sein. Jene haben Anspruch darauf, daß das Vermögen nicht zu hoch erscheint, daß ihnen nicht ein Vermögen vorgespiegelt wird, das der Kreditfordernde nicht oder nicht in dieser Höhe besitzt. Der Staat hinwiederum hat Anspruch darauf, daß seine Steuerforderung nicht durch Abschreibung über die Höhe der wirklichen Wertminderungen hinaus geschädigt wird".

Daß bei dem weiten Spielraum, den das HGB. dem Kaufmann in seiner Vermögensbewertung läßt, der hiernach ermittelte Gewinn nicht ohne bedeutende Einschränkungen der Steuer zugrundegelegt werden kann, ist selbstverständlich. Die im Interesse der steuerlichen Gerechtigkeit wie auch im Interesse des Staates vorgeschriebenen Sonderbestimmungen hinsichtlich des materiellen Inhaltes der Handelsbücher werden eingehend zu würdigen sein.

2. S. 59 der Begründung z. Entw. a. EinkStG.

2. Die Abhängigkeit des Begriffes der Ordnungsmäßigkeit von der Zwecksetzung.

Die Anwendung des § 13 EinkStG. setzt voraus das Vorhandensein ordnungsmäßiger Buchführung i. S. des Handelsrechtes. Zur Erfüllung der Voraussetzung gehört jedoch nicht mehr nur die Verwirklichung der Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung formeller und materieller Art, „wie sie für die Inventur und Bilanz nach dem Handelsgesetzbuch vorgeschrieben sind",[3] sondern auch die Anwendung der in der kaufmännischen Praxis ausgebildeten und von der Verkehrsauffasusng anerkannten Grundsätze.[4]

Um über das, was unter ordnungsmäßiger Buchführung i. S. des EinkStG. zu verstehen ist, Klarheit zu gewinnen, muß ausgegangen werden von dem Begriff der Ordnungsmäßigkeit überhaupt. Der Begriff ist, wie bereits angedeutet, etwas subjektives, in seiner Bedeutung abhängig von der ihm unterstellten Zwecksetzung. Da diese Zwecksetzung eine ganz verschiedene und entgegengesetzte sein kann, wird auch der jeweilige Begriffsinhalt ein verschiedener sein müssen.

Bei der Auslegung des Begriffes der ordnungsmäßigen Buchführung stehen sich zwei Auffassungen gegenüber: Die eine sucht dem Begriff einen festumrissenen materiellen Inhalt zu geben, indem sie bestimmte Merkmale statuieren will, die den Begriff umgrenzen und festlegen. Die andere Auffassung betont demgegenüber die individuelle und wechselnde Zwecksetzung, aus der heraus sie das Wesen und die Begriffsmerkmale der Buchführung erklärt, ohne sie ein für allemal scharf gegeneinander abzugrenzen. Die Vertreter der ersten Auffassung übersehen vor allem, daß die kaufmännische Buchführung in erster Linie ein Mittel der Wirtschaftsführung ist, daß die Wirtschaft in steter Fortentwicklung begriffen ist, und daß daher auch die Methode ihrer Rechnungslegung von dieser steten Weiterentwicklung beeinflußt wird.

Es ist bedauerlich, wenn auch solche Steuerjuristen, denen man im allgemeinen nicht den Vorwurf formaljuristischer Einstellung machen kann, die Forderung erheben, den Begriff der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung erst einmal gesetzlich festzulegen[5] und damit in den Fehler der früheren Rechtsprechung zu den Handelsgesetzen verfallen, Rechtsvorschriften zu normieren,

3. § 33 Abs. 2 a. EinkStG.
4. Vgl. hierzu Fritz: Das Verhältnis des Begriffes ordnungsmäßiger Buchführung zu den Bewertungsvorschriften des § 19 EinkStG. und der Begriff des gemeinen Wertes i. S. des § 19 Abs. 1 EinkStG.; Steuerarchiv, 29. Jhrg. Nr. 12 und Kuhn: EinkStG. 25, Bln. 1925 S. 193.
5. Vgl. hierzu Becker: Komm. z. EinkStG. 25, S. 266, Lion: Die Bewertung der Waren u. Vorräte i. d. Bilanz, St. u. W. VI. Sp. 772.

für die die Wirtschaft kein Verständnis hat. Nicht Gesetz und Rechtsprechung geben dem Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung seinen Inhalt und seine Merkmale, sondern das Wirtschaftsleben und die Auffassung des Wirtschaftsverkehrs. Über überlebte und weltfremde Auffassungen muß die Wirtschaftspraxis hinweg können, sie bedarf für ihre Zwecke Begriffe, die nötigenfalls den wechselnden Aufgaben angepaßt werden können. Der Versuch einer Einzwängung in gesetzliche Vorschriften bringt die Gefahr der Verkalkung und der Versandung der Wirtschaftsbegriffe mit sich. Die Rechtsprechung muß sich der wirtschaftlichen Begriffsbildung anpassen und ihrer Entwicklung folgen. Das aber ist nur möglich, wenn die wirtschaftlichen Begriffe nicht ein für allemal in materielle Rechtsnormen eingezwängt werden. Diese Forderung hat selbstverständlich mit einer Freirechtslehre nichts zu tun, sie bedeutet lediglich eine den allgemein anerkannten Grundsätzen der Wirtschaftspraxis und der Wirtschaftstheorie entsprechende bewegliche Gestaltung von Gesetzgebung und Rechtsprechung. Den treffendsten Beweis für die Notwendigkeit des Verzichtes auf endgültig gegeneinander abgegrenzte wirtschaftliche Begriffsmerkmale dürfte die Entwicklung von der rein statischen Bilanztheorie, wie sie in den früheren Urteilen der Preußischen Oberverwaltungsgerichte für das Handelsrecht vertreten wurde, zur Anerkennung der beschränkt-statischen Bilanzauffassung bieten. Diese, aus wirtschaftspraktischen und theoretischen Erkenntnissen heraus entstandene Begriffsentwicklung konnte, da ein materiell normierter Begriff ordnungsmäßiger Buchführung nicht bestand, gewissermaßen ganz automatisch auch für die Rechtsprechung Anerkennung finden.

Darstellung und Kritik der Begriffsmerkmale ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung müssen ausgehen von der Zweckbestimmung der Handelsbücher, wobei zunächst die bereits vorliegenden Erkenntnisse zu untersuchen und zu ergänzen sind. Als objektive Merkmale für den Begriff der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung haben dabei die durch ihre allgemeine Anwendung objektivierten Grundsätze, wie sie Gesetzgebung, Rechtsprechung, Verkehrssitte und Fachwissenschaft herausgebildet und entwickelt haben, zu gelten.[6]

Da für die Begriffsbildung der ordnungsmäßigen Buchführung sowohl die Form als auch der Inhalt eine Rolle spielt, haben wir zu unterscheiden zwischen formeller und materieller Ordnungsmäßigkeit. Formale Ordnungsmäßigkeit ist vorhanden, wenn die Buchführung ihrer Form nach so geführt und geordnet ist, daß

6. Vgl. hierzu Fritz: Der Begriff ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung i. S. des EinkStG., Z. f. B. 1926 S. 247.

sie den freiwillig oder durch Gesetz usw. vorgeschriebenen Aufgaben zu entsprechen geeignet ist. Es handelt sich hierbei also um Anordnung und Form der Beurkundungen, Zahl und Art der Bücher usw. Materielle Ordnungsmäßigkeit liegt vor, wenn die Buchführung ihre Aufgaben durch ihren Inhalt erfüllt. Zur Beurteilung der formalen Merkmale, an deren Verwirklichung der Begriff der Ordnungsmäßigkeit gebunden ist, ist folgendes zu bemerken:

Daß sich der Inhalt der Buchführung in gewissen Formen darstellt, bedarf keiner Begründung. Die Befolgung einer bestimmten Anordnung, die Einhaltung eines nach irgendwelchen Gesichtspunkten aufgebauten Systems, die ohne weiteres mit der Vorstellung des Begriffes verbunden ist, ist dabei Mittel, den Hauptzweck der Buchführung zu erreichen. Darüber hinaus kann auch die Gestaltung der Form Sonderzwecken dienen, so etwa, wenn das Unkostenkonto zu Rentabilitätsberechnungen, Statistiken usw. eine bestimmte Einteilung aufweist. Ausschlaggebend für die Beurteilung des Ergebnisses der Handelsbücher ist jedoch nicht die Form, sondern allein die Richtigkeit des materiellen Inhaltes. Soweit allerdings das Gesetz die Einhaltung bestimmter Formen vorschreibt, ist Voraussetzung für die Verwirklichung des Begriffes der ordnungsmäßigen Buchführung i. S. des Gesetzes auch die Verwirklichung dieser Merkmale. Betriebswirtschaftlich soll durch die jeweilige Form mit geringstem Aufwand der größte Erfolg, d. h. sämtliche vernünftigerweise zu setzende Zwecke erreicht werden.

Wenn in der deutschen Handels- und Steuergesetzgebung trotz ihrer, wie zugegeben werden muß, freiheitlichen Tendenz der Einhaltung der Formvorschriften besondere Bedeutung beigemessen wird, so geschieht das natürlich nicht in der Absicht, den Kaufmann zu einer betriebswirtschaftlich vorteilhaften Methode der Buchführung zu veranlassen, als vielmehr zur Erleichterung der Nachprüfung des materiellen Inhaltes der Handelsbücher. Sofern bei der Aufstellung und Beurteilung dieser Formvorschriften nicht kleinlich verfahren und den individuellen Bedürfnissen genügend Spielraum gelassen wird, ist kaum etwas dagegen einzuwenden. Die Einhaltung allgemeiner Grundsätze liegt nicht nur im Interesse einer leichteren Nachprüfbarkeit des Inhaltes für den von Gerichts- oder Steuerbehörde beauftragten Sachverständigen, sondern auch in dem des Buchführenden selbst, da sie bis zu gewissem Grade die Aufgaben der Buchhaltung wenn nicht erst ermöglicht, so doch wesentlich vereinfachen hilft. Eine Buchführung in der z. B. die Beurkundungen ohne sachliche oder chronologische Reihenfolge aufgezeichnet sind, wird schon bei einem über ganz kleine Betriebsverhältnisse hinausgehenden Unternehmen ihre Zwecke entweder sehr unrentabel oder gar nicht erfüllen. Die hauptsächlich infolge der Schwierigkeit

der sachlichen Nachprüfung des Buchinhaltes von der Gesetzgebung normierten Ordnungsvorschriften lassen allerdings besonders in Juristen- und Steuerkreisen die Gefahr entstehen, — die Begründung der Beweisfähigkeit der Handelsbücher von Staub bestärkt diese Vermutung[7] — daß die formale Ordnungsmäßigkeit mit Ordnungsmäßigkeit schlechthin identifiziert wird. Die Einhaltung der zur Voraussetzung der ordnungsmäßigen Buchführung gemachten formalen Merkmale verbürgt niemals die Richtigkeit des materiellen Inhaltes. Die Befolgung zweckmäßig aufgestellter Formalvorschriften kann allenfalls die Verschleierung von Tatsachen, nachträgliche Änderungen usw. erschweren und so eine gewisse Vermutung der materiellen Richtigkeit der Buchführung entstehen lassen.

Diese Erkenntnis der nur relativen Bedeutung der Einhaltung der Ordnungsvorschriften für die materielle Richtigkeit der Buchführung sollte hinreichend genügen, eine Überspannung in der Normierung solcher formalen Merkmale zu verhüten und v. a. verhindern, wegen unbedeutender Verstöße gegen solche Bestimmungen die Ordnungsmäßigkeit im ganzen zu verneinen. Wie weit diese Vorschriften im Handels- und Steuerrecht heute gehen und wie die Beurteilung im einzelnen gehandhabt wird, wird zu untersuchen sein.

Da die Buchführung verschiedene und von einander abweichende Zwecke zu erfüllen hat, kann ihr Inhalt vom Standpunkt des einen Zweckes aus als ordnungsmäßig, vom Standpunkt des anderen aus als nicht ordnungsmäßig angesprochen werden. Die immer im Sinne der entsprechenden Zweckbestimmung nach zu beurteilende Ordnungsmäßigkeit kann auch, soweit sich mit denselben Büchern oder durch entsprechende Ausweitung der Buchhaltung mehrere bezw. alle überhaupt möglichen Aufgaben erfüllen lassen, vom Standpunkt mehrerer oder aller Zwecke aus vorhanden sein. Man wird also unterscheiden müssen zwischen einer partiellen und einer allgemeinen Ordnungsmäßigkeit.[8] Allgemeine Ordnungsmäßigkeit liegt vor, wenn die Buchhaltung den den verschiedenen Zwecken entsprechenden Anforderungen genügt. Im Gegensatz hierzu erfüllt die partielle ordnungsmäßige Buchführung nur einen oder einige Zwecke. Wenn die Buchführung beispielsweise die Unterlagen für die Kalkulation, für die Kontrolle der Wirtschaftlichkeit der verschiedenen

7. Fast durchweg in der Literatur findet sich, in Verbindung mit der Feststellung von der den Handelsbüchern schon seit jeher zugesprochenen besonderen Glaubwürdigkeit, der von Staub als Begründung übernommene und mehr oder weniger modifizierte Satz: „daß die Geschlossenheit der kaufmännischen Buchführung und das Ineinandergreifen der Beurkundungen in ihr eine hohe Gewähr für die Wahrheit ihres Inhaltes bieten". (Staub-Könige: Komm. z. HGB., Bd. 1, Bln. 1912, Exkurs zu § 47 HGB.).
8. Vgl. hierzu Fritz: Z. f. B., a. a. O., S. 247.

Abteilungen, für Rentabilitätsberechnungen der einzelnen Geschäftszweige usw. zu liefern hat, wird die Erfüllung dieser Sonderaufgaben vom Standpunkt des Betriebes aus ein oder das wesentliche Merkmal für die Ordnungsmäßigkeit seiner Buchführung bilden, während die Ordnungsmäßigkeit i. S. des Handelsrechts auch ohne die Erfüllung dieser Zwecke und die Verwirklichung dieser Merkmale gegeben ist. Im Interesse der Umsatzbesteuerung müssen z. B. steuerfreie und steuerpflichtige Geschäfte übersichtlich aus der Buchhaltung hervorgehen. Der Unternehmer, der an und für sich gar kein Interesse an einer solchen Übersicht hat, sieht seine Handelsbücher auch ohne diese besonderen Aufzeichnungen als voll ordnungsmäßig an, während die Buchführung i. S. des Umsatzsteuergesetzes nicht ordnungsmäßig ist.

Allgemeine Ordnungsmäßigkeit der Buchführung ist nur in dem Grade vorhanden, in dem es gelingt, die einzelnen Zwecke im Rahmen der anderen zu erreichen. Soweit die Zwecksetzungen einander entgegenstehen, müssen sie entweder im einzelnen durch verschiedene Buchführungen oder durch verschiedene Weiterverarbeitung der einzelnen Ergebnisse aus der einen Buchhaltung verwirklicht werden. Die nach den Vorschriften des HGB. aufgestellte Bilanz weist im allgemeinen weder den tatsächlich erzielten Jahresgewinn aus, noch gibt sie Aufschluß über die tatsächliche Höhe des Betriebsvermögens. Andrerseits entspricht die lediglich nach betriebswirtschaftlichen Gesichtspunkten geführte Buchhaltung im allgemeinen nicht den Anforderungen des Handelsrechtes usw. Selbst wenn es gelingt, die Buchhaltungstechnik so zu vervollkommnen, daß es ein Leichtes ist, aus ihr die verschiedensten Angaben und Ergebnisse zu entwickeln, ist damit das Problem der allgemeinen ordnungsmäßigen Buchführung nicht in befriedigender Weise gelöst. Dieser Frage ist nur durch die Vereinheitlichung der Zwecksetzungen näher zu kommen. Die Notwendigkeit handelsrechtlicher Gläubigerschutzvorschriften, wie auch die der Anpassung der kaufmännischen Gewinnbesteuerung an den für die Allgemeinheit geltenden Einkommensbegriff braucht dabei durchaus nicht verkannt zu werden; zu untersuchen ist jedoch, ob diese Bedürfnisse nicht genau so gut durch Anerkennung und Befolgung lediglich wirtschaftlicher Gesichtspunkte befriedigt werden, bezw. ob nicht die betriebswirtschaftlichen Erkenntnisse von so einschneidender Bedeutung sind, daß ihre Zugrundelegung für das Handelsrecht ebenso erforderlich ist wie für die Zwecke der Einkommensbesteuerung. Die abweichenden, nicht rein wirtschaftlichen Zwecksetzungen des Handels- und Steuerrechtes zwingen den Kaufmann, den Inhalt der Handelsbücher für die handelsrechtliche und steuerliche Verwertung, unter Beachtung der entsprechenden Vorschriften besonders zurecht zu

machen und die unter Anwendung eines Höchstmaßes der zulässigen Vorsicht aufzustellende Steuerbilanz aus der handelsrechtlichen Höchstwertbilanz abzuleiten.

Da für die steuerliche Gewinnermittlung der Steuerpflichtigen, die Handelsbücher nach den Vorschriften des Handelsgesetzbuches führen, grundsätzlich von der ordnungsmäßigen Buchführung i. S. des Handelsrechtes und der Verkehrsauffassung auszugehen ist, sind zunächst die hierfür in Frage kommenden, zur Voraussetzung der Ordnungsmäßigkeit geforderten Merkmale festzustellen; es wird weiterhin zu untersuchen sein, welche besonderen Anforderungen das Steuerrecht stellt, wieweit es handelsrechtliche oder betriebswirtschaftliche Grundsätze übernimmt und inwiefern und warum es von ihnen abweicht.

3. Der Begriff ordnungsmäßiger Buchführung im Sinne des Handelsrechtes.

a) Die materiellen Vorschriften und insbesondere die handelsrechtliche Zweckbilanz.

Wie die verschiedenen handelsrechtlichen Bilanztheorien erkennen lassen, herrscht über das, was als ordnungsmäßige Buchführung i. S. des HGB. anzusehen ist, keineswegs Einigkeit. Um Wesen und Bedeutung der gesetzlichen Buchhaltungsvorschriften richtig zu erfassen, ist es notwendig, den Geist und die Absicht zu erkennen, aus der heraus diese Normen entstanden sind und von dem sie beherrscht werden. Hauptsächlicher bezw. einziger Beweggrund zum Erlaß dieser Buchführungsvorschriften ist, denen einen gewissen Schutz zu gewähren, die zu dem Kaufmann in rechtliche Beziehung treten, v. a. also den Gläubigern.[9]

Das zur Zeit geltende HGB. hält sich, wie auch die frühere Gesetzgebung, im allgemeinen fern von jeder buchhaltungstechnischen Frage, soweit sie nicht zur Sicherung des einen Endzweckes, des Gläubigerschutzes, für unbedingt erforderlich gehalten wird. Wie aus der Denkschrift zum Entwurf des neuen HGB. hervorgeht,[10] ist sich der Gesetzgeber durchaus bewußt, daß die Anforderungen an die Buchführung im einzelnen „je nach dem Gegenstande, der Art und insbesondere dem Umfange des Geschäftes verschieden sein" müssen. Wesentlich ist für die Gesetzgebung nur, daß der Kaufmann

9. Vgl. hierzu die o. S. 8 zitierte Begründung z. Entw. des 1. REinkStG.; Glaser: EinkStG. 1920 i. d. Fassg. v. 24. 3., 11. 7. u. 22. 12. 22., S. 604; Hax: Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Lpz. 1926, S. 106; Wieland: a. a. O., S. 309 f.
10. II. S. 3161.

im Interesse seiner Gläubiger durch seine Bücher Rechenschaft gibt, und daß er dabei sein Vermögen nicht höher ausweist als es tatsächlich ausmacht. Daraus geht schon hervor, daß ein Zurückbleiben hinter den vorgeschriebenen Höchstwerten — weil den Beweggründen nicht zuwiderlaufend — für die Beurteilung der handelsrechtlichen Ordnungsmäßigkeit ohne Bedeutung ist. Wie der Kaufmann im einzelnen seine Buchführung gestaltet, bleibt seinen Bedürfnissen und seinem Ermessen überlassen. Verlangt wird lediglich eine geordnete Buchführung, die die Darstellung der Vermögensänderungen und die periodische Ersichtlichmachung des Vermögensstandes, wie auch die Nachprüfung dieser Darstellung ermöglicht. Die Befolgung der Grundsätze, wie sie in § 38 HGB. in Verbindung mit den Höchstwertvorschriften (§§ 40 u. 261) sowie den Bestimmungen über die Gewinnermittlung und Verteilung (§§ 122, 260—262 HGB., §§ 29, 42 und 46 GmbHG.) vorgeschrieben sind, soll den Gläubigerschutz verwirklichen. Diese Grundsätze stellen somit für die Begriffsbildung materieller Ordnungsmäßigkeit die unumgänglich notwendigen und auf alle Fälle zu beachtenden Anforderungen dar.

Das Gesetz verlangt eine „ordnungsmäßige Buchführung", d. h. die Bücher sollen so eingerichtet und geführt sein, daß eine gewisse, zusammenhängende Ordnung zu erkennen ist, die den Grundsätzen eines sorgfältigen Kaufmannes entsprechen.[11] Nach der Entscheidung des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes,[12] die auch der herrschenden Auffassung entspricht,[13] soll sich „ein Buchführungskundiger mit Hilfe von Erläuterungen durch den Pflichtigen oder durch den Buchhalter ein Bild von der Vermögenslage und den Geschäftsvorgängen, die hierzu geführt haben, ohne erhebliche Schwierigkeiten machen" können.[14] Die von Rosendorff in seinem Kommentar angeführten Entscheidungen des Reichsgerichtes,[15] wonach die Tatsachen aus der Buchhaltung für den Kaufmann selbst, sowie für jeden sachverständigen Dritten ohne erhebliche Schwierigkeiten und ohne jede weitere Beihilfe verständlich sein müssen, sind jedenfalls als zu weitgehend abzulehnen. Unabhängig von dieser grundsätzlichen Stellungnahme zu der Auslegung der gesetzlichen Vorschriften, wird es zweckmäßig sein, in der Wahl des Buchungstextes

11. Vgl. RGStr. Bd. 25 S. 36.
12. OVGSt. Bd. 12 S. 353.
13. Vgl. Fritz: Z. f. B. a. a. O.; Mrozek: RAO. i. Hdb. d. Steuerrechts, Bd. 2, Köln 1921, S. 592; Popitz: Komm. z. UmsStG. 1918, S. 156 (zu III a).
14. Popitz: a. a. O., angeführt nach Fritz, Z. f. B., a. a. O.
15. Rosendorff: KörpStG. 25., Bln. 1925, S. 224: RGStr. Bd. 4 S. 21; Bd. 47 S. 312.

die Geschäftsvorfälle hinreichend genau zum Ausdruck zu bringen, um Verwechslungen vorzubeugen.[16]

Welches Vermögen in der Buchhaltung dargestellt werden soll, ist im Gesetz nicht gesagt und muß daher im Wege der Auslegung geklärt werden. Daß nur die Änderungen des Betriebsvermögens in den Büchern festzuhalten sind, geht aus dem Gesetz selbst (§ 38 HGB.) hervor und ist auch in der Literatur unbestritten. Über die Abgrenzung der der Aufzeichnung unterliegenden Geschäftsvorfälle entscheidet im einzelnen Verkehrssitte und Betriebsorganisation. Gegenstand der kaufmännischen Buchführung ist nur das dem kaufmännischen Betrieb gewidmete Vermögen, nicht aber das private bezw. das nichtgewerbliche Vermögen. Die Auffassung der Rechtsprechung,[17] daß auch die Geschäfte, welche zu einem Nebenbetriebe gehören, der an sich nicht unter die Vorschriften des HGB. fällt, buchhalterisch zu erfassen sind, ist, als dem Zweck des Gesetzes und der Verkehrsübung nicht entsprechend, abzulehnen. Ursache der Gläubigerschutzvorschriften „war die Größe und die in der dauernden Änderung begründete Kompliziertheit" des Betriebsvermögens des Kaufmanns.[18] Bezüglich der Darstellung der zu einem vom Hauptbetrieb unabhängigen Nebenbetriebe gehörigen Geschäfte wird man also allenfalls von einer Buchführungsberechtigung, nicht aber von einer Verpflichtung sprechen können. Einkommensteuerlich ist die buchmäßige Erfassung dieser Geschäftsvorgänge insofern von Bedeutung, als die Besteuerung nach dem bilanzmäßigen Gewinnverfahren für dieses im Nebenbetrieb erzielte Einkommen nur stattfindet, sofern es tatsächlich nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ermittelt ist. Besteht also für den nicht zum Hauptbetrieb gehörigen Nebenbetrieb keine ordnungsmäßige Buchhaltung bezw. werden diese Geschäfte nicht von der kaufmännischen Buchhaltung des Hauptbetriebes miterfaßt, dann erfolgt die Ermittlung der hieraus herrührenden Einkünfte nach dem im § 12 EinkStG. vorgeschriebenen Einnahmen- und Ausgabenverfahren. Vermögensteile, die überhaupt nicht dem Gewerbebetrieb dienen, und deren Veränderungen gehören dagegen weder handelsrechtlich noch steuerlich in die kaufmännische Buchführung. Ob es sich um Gegenstände des gewerblichen Vermögens handelt, richtet sich nach der tatsächlichen Widmung und der Bedeutung der Gegenstände für den Betrieb. Sind solche private Vermögensteile trotzdem verbucht, dann haben sie bei der Gewinnermittlung bezw. beim Vermögensvergleich auszuscheiden.[19]

16. Vgl. hierzu das Beispiel bei Spannenkrebs a. a. O., S. 26.
17. RGStr. Bd. 25 S. 3 u. 170; s. hierzu auch oben S. 6 f.
18. Fritz: Z. f. B., a. a. O., S. 248.
19. Vgl. hierzu u. S. 71 ff.

Bezüglich der Aufführung des Privatvermögens in der Handelsbilanz steht die Rechtsprechung auf dem Standpunkt,[20] daß dieses ebenfalls auszuweisen sei, wie sie überhaupt die Meinung vertritt, daß die Bilanz eine von der Buchhaltung unabhängige Vermögensübersicht darstelle. Diese Auffassung kann ebensowenig akzeptiert werden wie jene, die die Bilanz aus der doppelten Buchhaltung erklärt. Das Verhältnis der Bilanz i. S. der §§ 39/40 HGB. zu der kaufmännischen Buchführung nach § 38 HGB. muß vielmehr dahingehend ausgelegt werden, daß die Bilanz selbständiger, organischer Bestandteil der Buchführung ist. Es ist wohl denkbar, daß eine Bilanz ohne Zurückgehen auf die Buchhaltung aufgestellt wird, irgendwelche praktische Bedeutung kann ihr aber ebensowenig zugesprochen werden wie etwa einer Buchführung ohne Belege. Das gleiche gilt aber auch für die Auffassung, die die Bilanz nur aus der doppelten Buchhaltung erklärt und damit ihre Bedeutung zu einer bloß zahlenmäßigen Ausgleichsfunktion herabdrückt. Diese Erklärung übersieht völlig, daß die Bilanz neben den aus der Buchhaltung gewonnenen Unterlagen, selbständig außerhalb der Buchhaltung Bewertungen vorzunehmen hat, um überhaupt erst als Vermögensübersicht angesprochen zu werden. Man wird daher mit Fritz[21] zu der Erklärung kommen müssen, daß sie „i. S. des HGB. das verbindende Glied zweier angrenzender Jahresbilanzen darstellt, und ihrer Herkunft nach eine Buch- und Inventurbilanz und ihrem Zwecke nach eine Vermögensbilanz ist". Die außerhalb des Handelsrechtes sich bewegenden betriebswirtschaftlichen Bilanztheorien sind an dieser Stelle nicht zu behandeln.

Das obengenannte Urteil des Reichsgerichtes muß als der Verkehrsauffassung zuwiderlaufend und den handelsrechtlichen Beweggründen nicht entsprechend abgelehnt werden, da, wie Lion in seinem „Bilanzsteuerrecht"[22] richtig sagt, „derartiges Vermögen weder in eine Ertrags- noch in eine Vermögensbilanz gehöre, und es als reine Marotte der Jurisprudenz angesehen werden muß, wenn nur um des lieben Buchstaben willen das Gegenteil außerhalb des Steuerrechtes noch verlangt wird".

Ihrem Zwecke nach ist die handelsrechtliche Bilanz eine im Interesse des Gläubigerschutzes rechtzeitig zu erstellende Vermögenszusammenstellung zu gesetzlich vorgeschriebenen Höchstwerten. Sie weist nicht die Höhe des Gesamtvermögens bezw. des betrieb-

20. RGStr. 41, 41 ff.; vgl. hierzu auch Staub-Könige: HGB. Anm. 5a zu § 38; Düringer-Hachenburg: Das HGB., Bd. 1, Mannheim, Anm. 17 u. 14 zu § 38; Fischer: i. Ehrenberg, Hdb. d. Handelsrechtes Bd. IV S. 514 ff. (Lpz. 1917).
21. Fritz: a. a. O., S. 249.
22. Lion: Das Bilanzsteuerrecht, Bln. 1922, S. 58.

lichen Reinvermögens aus, sondern lediglich einen Summenwert der Einzelgegenstände unter Ausschaltung der reinen wirtschaftlichen Güter und der ideellen Werte (originärer, unrealisierter Organisationswert), soweit diese nicht gegen Entgelt erworben sind. Wenn im Rahmen der handelsrechtlichen Bestimmungen auch andere Zwecke verfolgt werden dürfen, wie etwa die Ermittlung eines verteilbaren Gewinnes oder die Ausgleichung des Gewinnes innerhalb der einzelnen Perioden, so ändern diese Möglichkeiten an dem grundsätzlichen Charakter der Handelsbilanz als einer Vermögensbilanz nichts. Denn der Ausweis des absoluten Vermögensstandes ist für das Gesetz das Primäre, nicht die Darstellung der Entwicklung. Das Handelsrecht glaubt im Rahmen der grundsätzlich vertretenen Rechts- und Wirtschaftspolitik den Gläubigerschutz in genügender Weise zu verwirklichen, wenn es dem Kaufmann die Aufstellung einer Vermögensübersicht vorschreibt. An eine Ermöglichung richtiger Erfolgsrechnung im Rahmen der Handelsbilanz hat man bei der Abfassung der Buchführungsvorschriften überhaupt nicht gedacht. Der Begriff des Gewinnes hat für Gesetz und Rechtsprechung nur soweit Bedeutung, als seine Verteilung dem Gläubigerschutzgedanken nicht entgegensteht. Für das Gesetz entsteht der Gewinn gewissermaßen nur als Nebenprodukt aus der auf Grund der doppelten Buchführung errichteten Handelsbilanz bezw. als Unterschied zweier handelsrechtlicher Höchstwertbilanzen. Da die Bewertungsvorschriften des HGB. verschieden sind, je nachdem es sich um die Bilanzen der Einzelkaufleute und Personalgesellschaften oder um die der Kapitalgesellschaften handelt, gibt es verschiedene handelsrechtliche Höchstwertbilanzen. Das Ausgehen der steuerlichen Gewinnermittlung von den Buchführungsgrundsätzen des HGB. erfordert also schon hieraus im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung entsprechende Abänderungen.[23]

Die Forschungsergebnisse der Wissenschaft und die Auffassungen des Wirtschaftsverkehrs konnten nicht ohne Einfluß auf die Gestaltung der Handelsbilanz bleiben. Entgegen der früheren rein statischen Einstellung der Rechtsprechung, die nur Vermögensgegenstände im Rechtssinn als bilanzfähig ansah, sind heute auch die die Perioden abgrenzenden sog. transitorischen und antizipativen Posten, die man mit Fritz[24] zwanglos als Bewertungsposten eingliedern kann, als bilanzfähig anerkannt.[25] Die Handelsbilanz ist also eine Vermögenszusammenstellung der einzelnen Vermögensgegenstände, (die Rechtsprechung steht, wie oben S. 18 erwähnt, auf dem unhaltbaren Standpunkt, daß nicht nur die Gegenstände des Betriebsver-

23. Vgl. hierzu u. S. 59 ff.
24. Fritz: Z. f. B. a. a. O., S. 250.
25. S. u. S. 56 f.

mögens dazugehören), welche selbständig für sich veräußert werden können und der reinen wirtschaftlichen Werte, soweit sie gegen Entgelt erworben wurden. Der nicht realisierte originäre Geschäftswert bleibt also stets unberücksichtigt. Die Bewertung hat zu den vorgeschriebenen Höchstgrenzen unter dem Gesichtspunkt der Bewertung der wirtschaftlichen Einheit des Unternehmens mit der erwähnten Einschränkung zu geschehen. Die an sich nicht selbständig bilanzfähigen transitorischen und antizipativen Posten bilden dabei, wie bemerkt, einen Korrekturwert des Gesamtvermögens.[26] Die handelsrechtliche Bilanz gibt natürlich nicht das Gesamtvermögen im Sinne der Betriebswirtschaftslehre an. Man wird vielmehr mit Walb von einem „Vermögen von ungefähr" sprechen müssen. Die gesetzlichen Höchstwertbilanzen weisen weder den unrealisierten Firmenwert, noch, soweit das Niederstwertprinzip des § 261 HGB. in Betracht kommt, den nicht realisierten Vermögenszuwachs der Einzelgegenstände aus, noch nehmen sie bei der Bewertung auf den zusätzlichen Ertragswert i. S. Schmidts[27] bezw. auf den Kapitalisierungsmehrwert i. S. Schmalenbachs[28] Rücksicht. Dieser Mehrwert ist aber für die Feststellung des Gesamtwertes des Betriebsvermögens von ausschlaggebender Bedeutung.

Wichtigstes materielles Begriffsmerkmal ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung sind die zu befolgenden Bewertungsgrundsätze. Die Frage der Bewertung einschl. der Abgrenzung der zu bewertenden Posten ist ja im wesentlichen das Problem, dessen, aus der unterschiedlichen Zwecksetzung herrührende, verschiedene Lösung den handelsrechtlichen, steuerlichen und betriebswirtschaftlichen Begriffsinhalt verschieden gestaltet. Auf die breite Angriffsfläche, die die gesetzliche Regelung der Materie dem Betriebswirt bietet, ist hier nicht einzugehen. Wir haben lediglich festzustellen, daß gegen die gesetzlichen Höchstwertvorschriften verstoßende Bewertungen den Begriff der Ordnungsmäßigkeit i. S. des Handelsrechtes verneinen lassen. Bei diesen Bewertungsvorschriften handelt es sich um die Normierung von Höchstwerten, über die keinesfalls hinausgegangen werden darf.[29] Ein Zurückbleiben hinter diesen Werten ist, da die Verwirklichung des Zweckes hierdurch nicht gefährdet wird, handelsrechtlich grundsätzlich immer möglich.[30] Das Gesetz schreibt lediglich ein Mindestmaß der anzuwendenden Vor-

26. Vgl. hierzu RFH. 15 S. 5 ff., in dem die wertvermindernde Bilanzfähigkeit solcher transitorischer Posten ausdrücklich anerkannt wird.
27. Schmidt: Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft, 2. Aufl., Lpz. 1922.
28. Schmalenbach: Finanzierungen.
29. Vgl. RGStr. Bd. 39 S. 222.
30. Vgl. hierzu Staub-Könige: Anm. 2 zu § 40 HGB.

sicht vor. Die Berücksichtigung nichtrealisierter Verluste und die Nichtberücksichtigung unrealisierter Wertsteigerungen ist allgemein üblich. Für die Aktiengesellschaften ist dies vorgeschrieben, soweit es sich um Gegenstände des umlaufenden Betriebsvermögens handelt. Eine Nichtbeachtung unrealisierter Wertminderungen bei Anlagegegenständen ist gem. § 261 Abs. 3 HGB. zulässig. Der Einzelkaufmann und die Personalgesellschaften, die allgemein zum Tageswert bilanzieren sollen, dürfen ohne weiteres die für die Aktiengesellschaften maßgebenden Bestimmungen, d. h. das Imparitätsprinzip anwenden. Daß aber, wie Becker [31] und andere Autoren annehmen, die Bestimmungen des § 40 HGB. überhaupt nur noch „Papiervorschriften" darstellen, die praktisch nicht mehr in Anwendung seien, muß abgelehnt werden.[32] Die Vorschriften des § 40 HGB. sind materielles Recht. Wohl legt auch der Einzelkaufmann usw. seiner Bilanz allgemein das Niederstwert- und Realisationsprinzip zugrunde, er macht aber auch von der Möglichkeit der Tageswertbilanzierung Gebrauch, wenn es seinen Zwecken genehm ist. Unter dem Tageswert ist dabei der Wiederbeschaffungspreis am Bilanzstichtag zu verstehen. Daß verschiedenartige Bewertungsprinzipien bestehen, ist vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus sicherlich nicht gerechtfertigt. Ob es vom Standpunkt der handelsrechtlichen Zwecksetzung aus begründet ist, darf, auch wenn man die verschiedene Regelung der Haftung berücksichtigt, bezweifelt werden. Solange jedoch die Vorschriften zu Recht bestehen, muß der Kaufmann seine von der Buchhaltung zu verwirklichenden Aufgaben im Rahmen des Gesetzes zu erreichen suchen.

Für das Gewinnergebnis sind diese Bewertungsvorschriften bei der heute allgemein üblichen Buchhaltungstechnik natürlich von ausschlaggebender Bedeutung. Gesetz und Rechtsprechung befassen sich mit dem Gewinn, wie erwähnt, allerdings nur soweit, als sie ihn durch die Bestimmungen der §§ 40 und 261 automatisch nach oben begrenzen und seine Ausschüttbarkeit bei den Kapitalgesellschaften einschränken. Der Gewinn und seine Entwicklung ist aber für die Beurteilung des Unternehmens durch Inhaber und Gläubiger im allgemeinen wertvoller als die Übersicht über den Vermögensstand. Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist deshalb mindestens die Einbeziehung des Gewinnausweises für den Begriff der Ordnungsmäßigkeit zu verlangen.[33]

31. Becker: St. u. W. V. Sp. 699 ff., 1788 ff. u. 1825.
32. Vgl. hierzu Strutz: Komm. z. EinkStG. 25, Anm. 8 u. 9 zu § 13 u. die dort angegeb. Literatur; s. auch u. S. 71.
33. Vgl. hierzu Schmidt: Die verkrüppelte Erfolgsrechnung, Z. f. B. 1928 Nr. 2.

Über die Vollständigkeit und Richtigkeit der Eintragungen enthält das Gesetz selbst keine Vorschriften. Sie sind also, worauf sich auch die Rechtsprechung stützt, nach der Verkehrsauffassung zu beurteilen. Diese verlangt die vollständige Eintragung des Zahlungs-, Kredit- und Tauschverkehrs, soweit es sich um den Verkehr mit der Außenwelt handelt; nicht erforderlich ist dagegen die Überwachung des inneren Betriebsverkehrs, also z. B. das Festhalten der Vermögensveränderungen, die sich aus der Be- und Verarbeitung im Betriebe ergeben. Eine Unterlassung oder unrichtige Buchung genügt noch nicht, die Buchführung als nicht ordnungsmäßig abzulehnen, sofern der Mangel den Überblick über die gesamte Vermögenslage nicht ersichtlich beeinträchtigt.[34]

Nach der Verkehrssitte sind die vertraglichen Abmachungen erst dann zu verbuchen, wenn von einer Seite erfüllt wurde;[35] die rechtsgültige Lieferungs- oder Abnahmeverpflichtung der Ware braucht also erst dann buchhalterisch erfaßt zu werden, wenn geliefert wird oder wenn eine Vorauszahlung usw. erfolgt. Mit a. W., nicht der rechtliche Vertragsabschluß, sondern die aus dem getätigten Geschäft eintretende wirtschaftliche Veränderung findet ihren Niederschlag in der Buchhaltung. Diese Übung ist nicht einwandfrei, da sie nicht nur die tatsächliche Vermögenslage verschleiert, sondern auch bei Konjunkturumschlägen evtl. eingetretene Wertminderungen nicht zum Ausdruck bringt. Im letzteren Falle ist es allerdings üblich und auch im Steuerrecht anerkannt, derartige Verluste sofort auszuweisen bezw. zu verrechnen.

Daß im Interesse der Kontrolle der Betriebsgebarung für das über den kleinsten Umfang hinausgehende Unternehmen auch der innere Betriebsverkehr und die Abwicklung unter den einzelnen Abteilungen irgendwie zu erfassen ist, bedarf keiner Begründung, wenn auch die Gesetzgebung daran kein Interesse hat. Nach dem von Fritz angegebenen Urteil des Oberverwaltungsgerichtes[36] ist z. B. auch der Warendiebstahl nicht in den Büchern festzuhalten, „soweit die Überwachung der Zahlungsmittel oder des Kredits hiervon nicht berührt wird". Die Erfassung der Bargeschäfte, d. h. die Darstellung der Einnahmen und Ausgaben im Kassenbuch hat lückenlos zu geschehen. Bei der Überwachung des Kreditverkehrs ist man weniger korrekt; es verstößt z. B. nicht gegen die Verkehrsauffassung, vorübergehend gewährte kleine Kredite erst bei der Zah-

34. RGStr. Bd. 29 S. 308.
35. Vgl. hierzu Kuhn: EinkStG. 25, S. 197; Wulff: Buchfhrg. u. Bilanz als Grundlage für die Steuer, Bln. 26., S. 15; RFH. v. 18. Juni 1924, St. u. W. III. Sp. 1229; Kennerknecht: KörpStG. 25., S. 172 u. die dort ausführlich angeführten Entscheidungen des RFH.
36. OVGSt. Bd. 11 S. 343, Fritz a. a. O., S. 253.

lung zu buchen und als Bargeschäfte zu behandeln. Die auf der Verkehrssitte begründete Rechtsprechung verlangt auch nicht, wie Fritz feststellt,[37] daß hinsichtlich des Barbestandes

„1. jede einzelne Änderung im Bestande festzuhalten ist (Verbuchung der Ladeneinnahmen in einem Posten) und

2. betriebliche und außerbetriebliche Änderungen (Geschäfts- und Privatausgaben) auch dann getrennt zu verbuchen sind, wenn ihre Scheidung rechnerisch möglich ist (Oberverwaltungsgericht St. Bd. 7 S. 51), wogegen die Kreditverhältnisse nach den Kontrahenten zu überwachen sind".

Die Bucheintragungen müssen die zugrundeliegenden Geschäfte erkennen lassen; v. a. gehört es zur Vollständigkeit, daß die einzelnen Vorgänge einzutragen sind und nicht etwa nur die Salden korrespondierender Geschäfte. Daß sich die Buchungen auf sämtliche Geschäfte zu erstrecken haben, also einzelne Geschäftsvorfälle nicht ausgeschlossen werden dürfen, bedarf keiner besonderen Erwähnung. Eine mengenmäßige Verbuchung der Warenbestände wird für den handelsrechtlichen Begriff der Ordnungsmäßigkeit nicht gefordert.[38]

Die Eintragungen in die kaufmännischen Bücher müssen „richtig" sein, d. h. die ausgewiesenen Tatsachen müssen der Wahrheit entsprechen. So dürfen Ausgaben, die nicht den Betrieb als solchen berühren, also z. B. persönliche Aufwendungen des Inhabers, nicht als Unkosten verbucht werden, Einnahmen aus Verkäufen dürfen mit keinem anderen als dem tatsächlich erzielten Betrag zu Buch stehen u. s. w. Die Merkmale der Richtigkeit als Voraussetzung ordnungsmäßiger Buchführung gehen in ihrer Bedeutung erheblich auseinander, weil auch dieser Teilbegriff selbst zweckbestimmt ist. So dürfen beispielsweise in der der Besteuerung zugrundeliegenden Buchführung Anlagen nicht in einem Jahr über den Betrieb abgeschrieben werden, während diese, auch vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus nicht als „richtig" anzusehende Verrechnung dem handelsrechtlichen Begriff der Ordnungsmäßigkeit im allgemeinen

37. Fritz: a. a. O., S. 254.

38. Die Stellung der Steuerbehörde zu dieser Frage geht aus dem Urteil des RFH. v. 25. 2. 25 hervor: Danach soll aus den Büchern grundsätzlich auch eine Nachprüfung der mengenmäßigen Bestände ohne allzu große Schwierigkeiten möglich sein. Bei einfacheren Betrieben, in denen eine Nachprüfung dieser Bestände aus den vorhandenen Belegen ermöglicht wird, kann von einer Buchung der Mengenbewegung abgesehen werden. Aber auch sonst ist das Fehlen einer Mengenverbuchung nicht ohne weiteres ein Grund dafür, die ganze Buchführung zu verwerfen und das gesamte Einkommen durch Schätzung zu ermitteln; vielmehr wird die Buchführung, soweit sie sonst als vollständig und sachlich richtig anzuerkennen ist, der Besteuerung zugrunde zu legen sein.

keinen Abbruch tut. Oder es ist einkommensteuerlich falsch, die Personalsteuern als Unkosten zu verbuchen, während sie betriebswirtschaftlich und auch handelsrechtlich ohne weiteres als Kosten verbucht werden müssen. Der für das Handelsrecht maßgebende Begriffsinhalt ist also lediglich bestimmt durch den handelsrechtlichen Buchführungszweck; das gleiche gilt selbstverständlich für die steuerliche und betriebswirtschaftliche Begriffsbedeutung.

Werden Konten mit nicht ihrem Inhalt entsprechenden Namen geführt, so kann daraus nicht ohne weiteres auf unrichtige Buchführung geschlossen werden, wie auch die Führung von sog. Geheimkonten oder Geheimbüchern, sofern dafür beachtliche Gründe vorliegen, den Grundsatz der Ordnungsmäßigkeit nicht ausschließt. Es kommt nicht auf die Bezeichnung des einzelnen Kontos, sondern auf dessen sachliche Bedeutung an.[39] Diese besonderen Verhältnisse und Tatsachen sind selbstverständlich gegebenenfalls klar zu legen.[40] Entscheidend für die Beurteilung solcher aus geschäftlichen Rücksichten gebotenen unrichtigen Bezeichnungen usw. ist schließlich, daß im Ergebnis die handelsrechtliche Zwecksetzung nicht vereitelt wird. So ist dann auch die Frage der Kontenzusammenfassung in Bilanz und Gewinn- und Verlustrechnung nicht unbedingt abzulehnen. Stillschweigende Aufrechnung von Aktiven und Passiven und die Einstellung des Saldos in die Bilanz widerspricht jedoch den Vorschriften des HGB.[41] Eine allgemeine Regelung, was erlaubt und was nicht erlaubt ist, läßt sich auch hier nicht geben; die Notwendigkeit oder Zulässigkeit einer bestimmten Verbuchung ist Tatfrage, die Beurteilung abhängig von den durch den Verkehr herausgebildeten Mindestgrundsätzen. Nach § 174 RAO. ist die Bilanz mit allen Erläuterungen dem Finanzamt einzureichen.[42] Eine Entzifferung von Unkosten und Kreditoren, die auf eine vollständige Abschrift dieser Konten hinausläuft, kann jedoch nicht gefordert werden.[43]

Gegen eine zum Zwecke größerer Übersichtlichkeit vorgenommene Zusammenziehung von Konten ist gewiß nichts einzuwenden; es wird allerdings hierbei heute weit über das zulässige Maß hinausgegangen. Es ist dringend nötig, daß auch die Verkehrsauffassung ihre allzu liberalen Anschauungen einer Revision unterzieht. Wenn schon die Notwendigkeit eines gesetzlichen Gläubi-

39. RFH. Bd. 1 S. 182; 4 S. 160; 9 S. 105.
40. Nach dem Urteil des RFH. vom 5. 2. 25., St. u. W. IV Sp. 823, sind die Geheimbücher dem Buchprüfer ohne besondere Aufforderung vorzulegen.
41. Vgl. hierzu RFH. I A 48/24 v. 18. 6. 24., Kennerknecht: KörpStG. 25., S. 71.
42. Vgl. hierzu auch RFH. Bd. 3 S. 76.
43. RFH. Bd. 5 S. 147.

gerschutzes bejaht wird, dann sollte man dem Grundsatz der Bilanzwahrheit und Klarheit die größte Bedeutung beimessen und v. a. die Begriffe nicht soweit verdrehen, daß sie buchhalterisch das Gegenteil von dem bedeuten, was gemeinhin darunter verstanden wird.[44] Erleichtert werden diese Praktiken, bei denen die Gewinnung größerer Übersichtlichkeit meist die geringste Rolle spielt, dadurch, daß die Rechtsprechung ihrer Einstellung gemäß[45] nicht die organische Verbindung der veröffentlichten Bilanz mit der Buchbilanz fordert.

Eine materiell unrichtige Bilanz bindet weder die Steuerbehörde noch den Pflichtigen. Dieser muß allerdings die Bilanz gegen sich gelten lassen, solange er nicht ihre materielle Unrichtigkeit nachweist.[46] Die Finanzbehörde hat nicht nur das Recht, sondern auch die Pflicht, jede Bilanz und die dazugehörigen Unterlagen zu prüfen.[47]

Die Stellung des Belegs zur Buchführung ist dahin zu charakterisieren, daß die Buchung für die Allgemeinheit wie für den Betrieb selbst erst dann Bedeutung gewinnt, wenn sie ordentlich belegt ist. D. h. der Beleg gibt den Nachweis darüber, daß die Buchung Folge eines tatsächlichen Vorganges ist. Die Aufbewahrung vorläufiger Aufzeichnungen, Unterlagen, Notizen, Belege usw. ist im Interesse der Beweisfähigkeit der Buchführung eine eigentlich selbstverständliche Forderung. Die mit ungelenker Hand geschriebene Bleistiftnotiz des Lagerverwalters hat oft eine stärkere Beweiskraft als das in sorgfältigster Reinschrift geführte Hauptbuch. Die Anforderungen, welche Vorgänge belegt sein müssen, sind in ihrem Ausmaße verschieden. Verkehrsübung, Handels- und Steuerrecht bleiben dabei z. T. hinter dem betriebswirtschaftlich wünschenswerten zurück. Das Reichsgericht fordert allgemein, daß die zur Klarstellung der geschäftlichen Tätigkeit dienenden Belege zu sammeln sind.[48] Die Verkehrsübung macht insbesondere Unterschiede hinsichtlich der Art, des Umfanges und der Organisation der Unternehmungen und nimmt dabei Rücksicht auf Schwierigkeiten und Unbequemlichkeiten der Belegbeschaffung.[49] Betriebswirtschaftlich ist nicht nur für den Verkehr mit der Außenwelt, soweit er in schriftlicher Form stattfindet, Belegzwang zu fordern, sondern auch für den persönlichen Verkehr, wie z. B. bei Barverkäufen usw. die

44. Vgl. hierzu auch le Coutre: Die Praxis der Bilanzkritik, Bd. 2, Bln. 1926.
45. S. o. S. 17.
46. RFH. Bd. 1 S. 272; 3 S. 4; 5 S. 89; Kennerknecht: KörpStG. 25, S. 171; vgl. auch RFH. 17 S. 248 und 3 S. 16.
47. OVGSt. Bd. 1, S. 159.
48. RGStr. Bd. 25 S. 37.
49. Vgl. hierzu Fritz: a. a. O., S. 258.

Anfertigung schriftlicher Unterlagen zu verlangen. Auch für die aus den Bedürfnissen des Rechnungswesens heraus entstehenden Buchungen, denen kein Geschäftsvorfall zugrundeliegt, wie Abschluß, Stornierungen usw. sollten von verantwortlicher Stelle unterzeichnete Belege vorhanden sein. Zur Frage der Ordnungsmäßigkeit der Inventur hat der RFH. im Urteil vom 4. November 1926[50] dahin entschieden, daß bei Buchprüfungen hinsichtlich des Nachweises durch Belege nicht kleinlich vorgegangen werden dürfe. Eine Aufbewahrung unwichtiger Zettel für die Bestandsaufnahme wäre nicht Handelsbrauch und auch die Steuer hätte kein wesentliches Interesse an einer Aufbewahrung.[51]

Eine Frage, die weder das HGB. noch die Reichsabgabenordnung anschneidet, ist die nach dem Ort der Buchführung. Die außerordentliche Bedeutung, die einer geordneten Buchführung gerade für die Besteuerung zugesprochen wird einerseits, die mangelnde Kenntnis der Buchführungstechnik und die Kompliziertheit der zahlreich zu beachtenden gesetzlichen Vorschriften andererseits, veranlassen viele Pflichtigen, ihre Bücher durch Revisoren, Treuhandinstitute, Rechnungskontore usw. führen zu lassen. Gegen diese sog. Fernbuchhaltung besteht vielfach Mißtrauen, besonders im Hinblick auf ihre Vollständigkeit. Diese allgemeinen Bedenken dürften jedoch keineswegs genügen, einer solchen Buchführung kurzerhand die Ordnungsmäßigkeit abzusprechen. Auch hier ist das entscheidende Merkmal für die Beurteilung der Beweisfähigkeit neben der Zuverlässigkeit der buchführenden Stelle, das Vorhandensein ausreichender Buchungsunterlagen. Auch nachträglich angefertigte Kopien oder Reinschriften der Handelsbücher haben in diesem Sinne als ordnungsmäßig zu gelten, sofern Originale und Belege vorhanden sind.[52]

b) Die Formalvorschriften.

Die schon seit Erlaß des allgemeinen Landrechtes in der deutschen Handelsgesetzgebung bestehende Tendenz, dem Kaufmann in seiner Organisation und besonders im Hinblick auf die Form seiner geschäftlichen Aufzeichnungen möglichste Freiheit zu ge-

50. I A 323/26.

51. Vgl. hierzu Stamm: Steuerbilanzfragen, Dt. St. Ztg. 1927 S. 230 ff.; vgl. auch RFH. VI A 148/27 v. 3. 5. 27, St. u. W. VI, 360 Nr. 309, worin festgestellt wird, daß die Tatsache allein, daß ein Gewerbetreibender eine von ihm gebuchte Betriebsausgabe nicht belegen kann oder will, die Steuerbehörde noch nicht berechtigt, die Ausgaben dem Gewinn ohne weiteres hinzuzurechnen. Sie ist in diesem Falle lediglich zur Schätzung dieser Ausgaben berechtigt.

52. Vgl. hierzu PrOVGSt. Bd. 14 S. 365, in dem im Gegensatz zum Reichsgericht, RGSt. Bd. 39 S. 217, diese Auffassung ebenfalls vertreten wird.

währen,[53] geht deutlich aus den verhältnismäßig geringen formalen Anforderungen hervor, denen die auf Ordnungsmäßigkeit Anspruch erhebende Buchführung genügen muß. Die Entwicklung geht dahin, die noch für notwendig erachteten Ordnungsvorschriften mehr und mehr abzubauen. Der markanteste Beweis hierfür ist die Wandlung der Mußvorschrift aus dem Artikel 32 Abs. 2 des alten deutschen HGB. zur Sollvorschrift in dem jetzigen Gesetz, wonach § 43 Abs. 2 bestimmt: „Die Bücher sollen gebunden und Blatt für Blatt oder Seite für Seite mit fortlaufenden Zahlen versehen sein". Diese Bestimmung ist besonders von den Juristen in der verschiedensten Weise ausgelegt worden; von der völligen Ablehnung[54] bis zur vollständigen Zulassung der losen Blätter in der Buchhaltung,[55] hat man alle Zwischenmöglichkeiten zu behaupten und zu beweisen versucht.[56] Trotz aller juristischen Bedenken und trotz entgegenstehender Reichsgerichtsurteile[57] hat sich die kaufmännische Praxis mit Recht über diese unhaltbaren Vorschriften hinweggesetzt. Der Meinungsstreit über die Zulässigkeit der Loseblattbuchhaltung kann glücklicherweise nicht auf das Steuerrecht übertragen werden, was umso erfreulicher ist, als hier diese Frage seit der Verwendung der Handelsbücher für die Besteuerung dauernd akut wäre, und eine evtl. Nichtanerkennung infolge der allgemeinen Anwendung dieser Methode die steuerliche Benutzung der Buchführung unmöglich machen müßte. Im § 162 Abs. 4 RAO. ist zu der im HGB. bestimmten Sollvorschrift der Gebundenheit der Bücher der Zusatz gemacht: „soweit es geschäftsüblich ist". Die Begründung zu dem Entwurf der RAO. betont hierzu ausdrücklich, daß diese Sollvorschrift die Einbürgerung der Kartensysteme nicht verhindert.[58] Wenn oben gesagt wurde, daß das Gesetz dem Kaufmann weit-

53. Vgl. hierzu Gillmann: a. a. O.
54. Z. B. Simon: Ist eine Buchführung auf losen Blättern zulässig?, Bankarchiv 9. Jhrg. Nr. 12 S. 177/78.
55. Z. B. Rehm: Die gesetzliche Zulassung auswechselbarer Kontenblätter, Z. f. hdlsw. F., 4. Jhrg. Nr. 5 S. 221/24; Gillmann: Loseblattbuchhaltung.
56. Vgl. hierzu Crome: Im Archiv für die zivile Praxis Bd. 99 S. 131.
57. RGStr. Bd. 17 S. 301, das allerdings, worauf bes. Gillmann, a. a. O., S. 32 f., hinweist, zu dem a. HGB. ergangen ist und RGStr. Bd. 50 S. 131, Rosendorff: KörpStG. 1925 S. 224.
58. Verhandlungen der verfassunggeb. Dt. Nationalvers. Bd. 338, Bln. 1920; vgl. hierzu auch Wulff: Buchf. u. Bil. S. 18, der zwar die Schwierigkeiten der Überwachung der Loseblattbuchhaltung betont (diese Schwierigkeiten bestehen bei der heute vorhandenen und noch fast täglich wachsenden Überfülle der mannigfachsten Buchführungsmethoden tatsächlich auch für den Kundigen) hat aber keine grundsätzlichen Bedenken, sofern der Zwangsläufigkeit der Beurkundungen und dem Belegzwang bes. Beachtung geschenkt wird.

gehenden Spielraum in der Art und Form seiner Buchführung und in der Berücksichtigung seiner speziellen Verhältnisse läßt, so gilt das besonders hinsichtlich des von ihm gewählten Systems der Buchhaltung. Es ist weder ein bestimmtes System vorgeschrieben, noch wird ein solches irgendwie bevorzugt. Dadurch, daß für Kapitalgesellschaften die Aufstellung einer Gewinn- und Verlustrechnung vorgeschrieben ist, kann nicht auf den Zwang zur doppelten Buchführung geschlossen werden. Auch aus der einfachen Buchhaltung kann eine Ertragsrechnung aufgemacht werden.[59] Die einfache Buchhaltung vermag den gesetzlichen Anforderungen genau so gerecht zu werden wie die Doppik. Diese Freiheit geht sogar soweit, daß der Kaufmann ein vollständig neues System erfinden und benutzen kann. Kennzeichnend für diese Duldsamkeit ist die Stellungnahme des Reichsgerichtes, das in einem Strafurteil ausführt: „Eine kaufmännische Buchführung wird nach Befinden allerdings auch dann angenommen werden dürfen, wenn eine Buchführung angewendet worden ist, welche durch ihre Form und die bei ihrer Handhabung festgehaltenen besonderen Regeln und Grundsätze das durch eines der geltenden Systeme der kaufmännischen Buchführung verbürgte Ergebnis ebenfalls erreicht".[60] Bei aller Anerkennung der von Handels- und Steuerrecht gelassenen Freiheit, wäre es besonders vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus erwünscht, daß die über den kleinsten Umfang hinausgehenden Betriebe doppelte Buchführung hätten. Nur diese kann die hohen Anforderungen, die an eine Buchhaltung als Mittel der Betriebsführung gestellt werden müssen, in befriedigender Weise erfüllen.

Ebensowenig wie von einem bestimmten System ist der Begriff der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung abhängig von bestimmten Büchern oder von einer bestimmten Anzahl von Büchern.[61] Ist zur Erfüllung eines besonderen Zweckes die Führung eines bestimmten Buches erforderlich, wie z. B. im Bankbetrieb die Führung des Depotbuches zum Zwecke eines verstärkten Gläubigerschutzes,[62] so ist hier das Vorhandensein und die richtige Führung dieses Buches notwendige Voraussetzung zur Erfüllung des Tatbestandes der Ordnungsmäßigkeit. Das gleiche gilt für steuerliche und sonstige Spezialgesetze, wie etwa die besonderen Buchführungs- und Aufzeichnungsverpflichtungen nach dem Umsatzsteuergesetz, dem allgemeinen Berggesetz (ABG. § 121) usw. Von diesen besonderen Regelungen abgesehen, hängt die Beurteilung der Ordnungs-

59. Vgl. hierzu Wulff: a. a. O., S. 16; Gillmann: a. a. O. S. 17.
60. RGStr. Bd. 25 S. 36 ff., angef. nach Gillmann a. a. O. S. 30.
61. In Frankreich ist bekanntlich die Buchführungspflicht bis ins einzelne geregelt und besonders Art und Zahl der Bücher genau vorgeschrieben.
62. Depotgesetz § 1 Nr. 2.

mäßigkeit auf Grund der Art und Zahl der Bücher lediglich von der Erfüllung des Zweckes der Buchführung, für das Handelsrecht also von der Darstellung der Geschäftsvorfälle und der Ersichtlichmachung des Vermögensstandes, ab. Da dieser Zweck in verschiedener Weise erreicht werden kann und v. a. die Bedürfnisse, welche die Buchführung neben dem Gesetzeszweck noch zu befriedigen hat, individuell verschieden sind, ist die Entscheidung, welche Bücher im einzelnen zu führen sind, Tatfrage. Für das Handelsrecht genügt das Vorhandensein des verkehrsüblichen Minimums an Büchern, die den Endzweck erfüllen. Daß Gesetz und Rechtsprechung in ihren Anforderungen teilweise auch hinter dem betriebswirtschaftlich zu Fordernden zurückbleiben, läßt die von Pissel-Koppe angegebene Entscheidung des Reichsoberhandelsgerichtes erkennen.[63] Danach zählen die Bei- und Kommissionsbücher nicht zu den nach § 38 HGB. geforderten Handelsbüchern. Demgegenüber betont Fritz[64] jedoch mit Recht, daß die Kommissions- und Bestellbücher zur Überwachung der schwebenden Geschäfte dienen, und diese nach der Rechtsprechung für die Beurteilung der Vermögenslage von Bedeutung sind. Das gleiche kann übrigens wohl auch für die Ausweisung der sog. Eventualverbindlichkeiten in der Bilanz gesagt werden, wie z. B. bei den Posten weiterbegebene Wechsel, Bürgschaften usw.

Neben der behandelten Sollvorschrift der Gebundenheit der Bücher fordert § 43 HGB. noch als Voraussetzung für den Begriff der Ordnungsmäßigkeit in Abs. 1, daß sich der Kaufmann in seiner Buchführung und bei seinen Aufzeichnungen einer lebenden Sprache zu bedienen hat. Absatz 3 bestimmt weiterhin: „An Stellen, die der Regel nach zu beschreiben sind, dürfen keine leeren Zwischenräume gelassen werden. Der ursprüngliche Inhalt einer Eintragung darf nicht mittels Durchstreichens oder auf andere Weise unleserlich gemacht, es darf nichts radiert, auch dürfen solche Veränderungen nicht vorgenommen werden, deren Beschaffenheit es ungewiß läßt, ob sie bei der ursprünglichen Eintragung oder erst später gemacht worden sind". Mängel der vorstehenden Art können gegebenenfalls die Feststellung unordentlicher Buchführung rechtfertigen.[65] Über das Verlangen, die Buchhaltung in einer lebenden Sprache zu führen, ist kaum etwas zu sagen. Daß auch andere als die deutsche Sprache zugelassen sind, entspringt den Bedürfnissen ausländischer Unternehmungen, die in Deutschland Niederlassungen haben, und liegt auch im Interesse nationaler Minderheiten in den Grenzländern begründet. Eine ohne triftigen Grund

63. Pissel-Koppe: EinkStG. 25, Bln. 1925, S. 85: ROHG. Bd. 14 S. 260.
64. a. a. O., S. 251.
65. RGStr. Bd. 17 S. 202, Kennerknecht: KörpStG. 25, S. 170.

nicht in deutscher Sprache geführte Buchhaltung dürfte schon insofern die Ordnungsmäßigkeit und Beweiskraft mindern, als die erforderliche Ersichtlichmachung der Geschäftsvorfälle dadurch erschwert oder verschleiert wird. Die Zulässigkeit der Stenographie als Schriftzeichen war bisher bestritten.[66] Mit der Verbreitung der Einheitskurzschrift steht zu hoffen, daß sie auch für die Buchführung als allgemein anwendbar gilt. Nachträgliche Änderungen der Eintragungen sind keineswegs unstatthaft, sie müssen aber als solche kenntlich sein und den ursprünglichen Inhalt festzustellen ermöglichen. Es ist daher angebracht, den Änderungen entsprechende Angaben des Datums hinzuzufügen.[67]

Eine bestimmte Währung ist lediglich für die Bilanz vorgeschrieben, für die § 40 Abs. 1 bestimmt, daß sie in der Reichswährung aufzustellen ist. Für die Einkommensteuerbilanz gilt das gleiche.[68] Die Aufzeichnungen mit Bleistift vorzunehmen, ist zwar nicht untersagt, wegen der geringen Dauerhaftigkeit und der Möglichkeit leichten Radierens, wird jedoch mindestens das Schreiben mit Tintenstift zu fordern sein. Die RAO. verlangt denn auch für das Steuerrecht die Eintragung mit Tinte, „wo dies geschäftsüblich ist".[69] Bei vorläufigen Aufzeichnungen in Kladden, Lager- und sonstigen Nebenbüchern wird man von der Eintragung mit Tinte absehen können. Die Bücher sind chronologisch zu führen, d. h. in zeitlicher oder sachlicher Folge[70] und müssen nach der Rechtsprechung des Reichsgerichtes[71] stets beigetragen sein. Daß dies nicht immer möglich ist, weiß jeder, der einmal in lebhafter Saisonzeit in der Buchhaltnug gearbeitet hat. Durch die neueren mechanischen Buchhaltungsmethoden kann man diesen auch im Interesse des Betriebes gelegenen Forderungen wohl leichter gerecht werden. Einzelne Verstöße gegen die tägliche Beitragung können kaum die Ordnungsmäßigkeit verneinen lassen, zumal wenn es sich um betriebliche Gründe handelt, die ein zeitweises Nachhinken nicht umgehen lassen. Allgemeine Grundsätze über die Zeit, innerhalb der die einzelnen Vorfälle verbucht werden müssen, lassen sich nicht aufstellen; hier entscheidet die Größe des Unternehmens, Zahl der Vorgänge und die Organisation der Buchhaltung. Als fortlaufende Eintragungen sind nach der Rechtsprechung des obersten Steuergerichtes[72] nur solche anzusehen, die nach der Zeitfolge ihres Einganges hintereinander in einem Geschäftsbuche bewirkt sind.

66. Nach der Auffassung von Fritz, a. a. O., S. 252, war sie unzulässig; a. A. Ball: Einführung in das Steuerrecht, Lpz. 1925, S. 158.
67. Vgl. hierzu § 162 Abs. 5 RAO.
68. Vgl. hierzu RFH. VI A v. 30. 3. 27, St. u. W. VI Nr. 5.
69. § 162 Abs. 6 RAO.
70. Vgl. hierzu Gillmann: a. a. O., S. 23. 71. RGStr. Bd. 39 S. 215 f.
72. RFH. VI A 171/27 v. 28. Mai 27, St. u. W. VI Nr. 355.

4. Die Buchführungsvorschriften des allgemeinen Steuerrechtes.

Liegt ordnungsmäßige Buchführung i. S. des HGB. vor, dann ist die objektive Voraussetzung für ihre Zugrundelegung zur Einkommensbesteuerung nach § 13 Eink.- u. KörpStG. grundsätzlich erfüllt. Die für das Handelsrecht gegebenen Bestimmungen sind, da sie gem. § 13 EinkStG. „für die Besteuerung von Bedeutung" sind, „auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen". Die im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung von den handelsrechtlichen Bestimmungen abweichenden Spezialvorschriften sind an späterer Stelle zu behandeln.[73] Hier sind lediglich die Grundsätze des allgemeinen Steuerrechtes, also vornehmlich die der RAO. hervorzuheben.

Soweit die Erfordernisse nach den Steuergesetzen von denen des Handelsrechtes abweichen, gehen sie als Spezialgesetze diesen vor. Hier kommt hauptsächlich § 162 AO. in Betracht, der teilweise dem HGB. entnommen, die dort gegebenen Formvorschriften wiederholt und sie der Verkehrsauffassung, der Rechtsprechung und dem besonderen Zweck der Besteuerung anpaßt. In sachlicher Beziehung wird ausdrücklich bestimmt, daß die Bücher fortlaufend, vollständig und richtig geführt werden sollen.[74] Die Bedeutung dieser Vorschrift, deren Beachtung auch für die handelsrechtliche und betriebswirtschaftliche Buchführung selbstverständlich ist, ist bereits dargelegt.[75] Die Sollvorschrift der Gebundenheit der Bücher für das Handelsrecht ist, wie erwähnt,[76] wesentlich eingeschränkt[77] und darf als praktisch unbeachtlich angesprochen werden. Das Nachtragen in den Büchern ist ausdrücklich gestattet.[78] Beweiskraft haben jedoch nur die Originalaufzeichnungen, d. h. die Belege und Unterlagen sind aufzubewahren.[79] Die Belege sollen außerdem nummeriert werden. Als Sondervorschrift wird verlangt, daß die Kassengeschäfte mindestens täglich aufgezeichnet werden, während eine tägliche Aufzeichnung der nichtbaren Geschäfte nicht erforderlich ist. Eine allzulange Hinausschiebung dürfte hier jedoch der Forderung der fortlaufenden Eintragung widersprechen. Bücher, Aufzeichnungen und Geschäftspapiere sind entsprechend den handelsgesetzlichen Vorschriften zehn Jahre lang aufzubewahren.

73. S. u. S. 59 ff.
74. § 162 Abs. 2 RAO.
75. S. o. S. 21.
76. S. o. S. 26.
77. § 162 Abs. 4 RAO.
78. § 162 Abs. 6 RAO.
79. S. o. S. 24.

Inhaltlich wichtiger als die Sollvorschriften des § 162 RAO. ist die allgemeine Bestimmung des § 163 RAO., welche lautet: „Wer nach anderen Gesetzen als den Steuergesetzen Bücher und Aufzeichnungen zu führen hat, die für die Besteuerung von Bedeutung sind, hat die Verpflichtungen, die ihm nach diesen Gesetzen obliegen, auch im Interesse der Besteuerung zu erfüllen. § 162 gilt entsprechend".

Der Begriff allgemeiner ordnungsmäßiger Buchführung i. S. des Steuerrechtes erfordert also somit neben der Befolgung der steuerlichen Buchführungs- und Aufzeichnungsgrundsätze auch die Verwirklichung der Merkmale anderer Gesetze mit Buchhaltungsvorschriften, soweit sie „für die Besteuerung von Bedeutung sind". Wieweit jedoch diese in Spezialgesetzen gegebenen Vorschriften für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit i. S. des EinkStG. heranzuziehen sind, hängt ab von der Bedeutung dieser Bestimmungen für die Einkommensteuerermittlung. Es dürfte, wie Fritz ausführt,[80] im allgemeinen genügen, „daß die allgemeinen Vorschriften des HGB. und die besonderen Vorschriften des § 162 AO. hinsichtlich der Handelsbücher erfüllt sind, also die partielle Ordnungsmäßigkeit".

Zusammenfassend ist über den Begriff der einkommensteuerlich ordnungsmäßigen Buchführung folgendes zu sagen:

Die Wirtschaft ist nicht der Steuer wegen da. Die Geschäftsbücher sind nicht in erster Linie Mittel der Besteuerung, sondern Mittel der Betriebsführung. Die Steuer muß sich also auf System, Einrichtung und Technik dieser Buchführung einstellen, sofern sie diese für ihre Zwecke verwerten will. Das geschieht, indem die Ermittlung des § 13 EinkStG. sich an die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung anschließt und Änderungen nur da vornimmt, wo es die obersten Steuerprinzipien erforderlich machen. Die Erfüllung der einzelnen Begriffsmerkmale der Ordnungsmäßigkeit wird dabei für die Besteuerung wegen des besonderen Zweckes nur soweit notwendig sein, als sie die Einkommensermittlung und den Steuereingang nach Maßgabe der Steuergesetze als „relativ sicherste Grundlage" gewährleisten. „Für die Beurteilung der Ordnungsmäßigkeit ist maßgebend der Zustand der gesamten Buchführung in ihrer Totalität."[81]

80. a. a. O., S. 257.
81. Fritz: a. a. O., S. 258.

II. Welchen Einfluß hat die Verwirklichung des Begriffes der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung auf den Gewinnbegriff des Einkommen- und Körperschaftsteuergesetzes.

1. Erweiterung des Kreises der Steuerpflichtigen, die nach § 13 EinkStG. zu versteuern haben.

Die Anwendbarkeit der bilanzmäßigen Gewinnermittlung war nach § 33 Abs. 2 des 1. REinkStG. auf solche Gewerbetreibende beschränkt, die zur Führung von Büchern nach den Vorschriften des HGB. verpflichtet waren, d. h. also auf die sog. Vollkaufleute. Der der früheren Vorschrift nachgebildete § 13 des geltenden Gesetzes könnte demgegenüber, seinem Wortlaute nach, als für alle Steuerpflichtige geltend aufgefaßt werden, bei denen als Einkommen der Gewinn versteuert wird, sofern ordnungsmäßige Buchführung i. S. des Handelsrechtes vorliegt. Gegen diese weite Auslegung der subjektiven Voraussetzungen zur Besteuerung nach dem in den Handelsbüchern ermittelten Gewinn sprechen jedoch, worauf auch in den Kommentaren allgemein hingewiesen wird, zwei Tatsachen:

1. Im Gegensatz zu der Bestimmung des § 11 Abs. 2 EinkStG., in dem die Frage der Zurechnung der Einnahmen in einen von den allgemein gegebenen Vorschriften abweichenden Steuerabschnitt lediglich an die Voraussetzung ordnungsmäßiger Buchführung gebunden ist, setzt § 13 die ordnungsmäßige Führung von Handelsbüchern voraus. Die Einkommensträger aus Land- und Forstwirtschaft oder aus „sonstiger selbständiger Berufstätigkeit" (§ 6 Nr. 1 und 3 Eink.-StG.) können zwar eine vollkommen ordnungsmäßige Buchführung haben, die nicht nur den Grundsätzen der betreffenden Berufs- oder Standesgruppe, sondern auch den Anforderungen des Handelsrechtes entspricht, es kann aber hier nicht von Handelsbüchern bezw. von ordnungsmäßiger Buchführung i. S. des HGB. gesprochen werden.

2. Aus der Entstehungsgeschichte der Vorschrift geht deutlich die Absicht des Gesetzgebers hervor, die Erweiterung des nach § 13 zu versteuernden Kreises von Steuerpflichtigen lediglich auf Gewerbetreibende zu beschränken. Der Regierungsentwurf sah eine Erweiterung der nach dem Bilanzgewinn zu versteuernden, nicht unter die Vorschrift des HGB. fallenden Gewerbetreibenden überhaupt nur nach Maßgabe besonderer, vom Reichsfinanzminister zu erlassender Bestimmungen vor. In den Ausschußverhandlungen wurde jedoch, als Folge einer erweiterten Fassung des § 10 Abs. 1 b die be-

dingungslose Ausdehnung der bilanzmäßigen Gewinnbesteuerung auf solche Gewerbetreibende, die freiwillig Bücher i. S. des HGB. führen, vorgeschlagen und vom Reichstag beschlossen. Bei dieser Abänderung gegenüber dem Entwurf wurde übersehen, daß der Ausdruck „Steuerpflichtiger" jetzt zu weit gefaßt war und zu Zweifeln hinsichtlich des subjektiven Geltungsbereiches führen könnte.

Aus den entwickelten Tatsachen heraus kann die Auslegung der Vorschrift, ihrem Zwecke nach und entsprechend dem Willen des Gesetzgebers, nur dahin gelangen, daß die Ausdehnung der bilanzmäßigen Besteuerung nur für Gewerbetreibende, die an sich nicht zur Buchführung nach dem HGB. verpflichtet sind, in Betracht kommt. Für die Ermittlung der Übrigen, die nach dem Gewinn versteuert werden (§ 6 Nr. 1 und 3), ist die Einnahmen- und Ausgabenrechnung bezw. die modifizierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung des § 12 maßgebend.[1] Der Nichtkaufmann kann also nicht beanspruchen, daß seine nach kaufmännischen Grundsätzen geführten Bücher der Gewinnermittlung i. S. des § 13 zugrunde gelegt werden. Die allgemeine, durch die RAO. gegebene Beweisfähigkeit der Buchführung für die behaupteten Tatsachen wird dadurch natürlich nicht berührt; diese kann vielmehr als Unterlage für den Nachweis der Einnahmen und Ausgaben vollen Wert haben.

Für die nach dem Bilanzgewinn zu versteuernden Pflichtigen ist zu unterscheiden zwischen den zur Buchführung Verpflichteten und den Buchführungsberechtigten. Grundsätzlich werden dabei beide Gruppen von Gewerbetreibenden, soweit sie Handelsbücher i. S. des HGB. führen, gleich behandelt. Der zur Begründung angeführte Zweck, die Verbreitung ordnungsmäßiger Buchführung,[2] kann vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus nur begrüßt werden. Durch den Vorteil, den, ganz allgemein gesehen, das verfeinerte, nach Aufwand und Leistung abgestimmte bilanzmäßige Vermögensvergleichsverfahren gegenüber dem im § 12 vorgeschriebenen rohen Einnahmen- und Ausgabenverfahren darstellt, durch die Möglichkeit weitgehender Anwendung der von der Verkehrsauffassung herausgebildeten Grundsätze und der kaufmännischen Gepflogenheiten, durch die Zugrundelegung des Wirtschaftsjahres als Steuerabschnitt und durch die Anerkennung der ordnungsmäßig geführten Handelsbücher als beweiskräftige Unterlagen für die Besteuerung wird dieser Zweck zweifellos in vielen Fällen verwirklicht.

Andrerseits scheint es aber, wie Becker[3] mit Recht betont, sowohl im Interesse der steuerlichen Gerechtigkeit wie in dem

1. Vgl. hierzu Becker: St. u. W. V Sp. 1977 ff.; Strutz: EinkStG. 1925 Anm. 4 zu § 13 u. die dort angef. Literatur.
2. Begründung z. Entw. EinkStG. 1925 S. 46.
3. Becker: St. u. W. V Sp. 1977.

des Fiskus bedenklich, Steuerpflichtige, die nicht zur Buchführung verpflichtet sind, wie Vollkaufleute zu behandeln. Bei der vorhandenen Verschiedenheit in der Besteuerung des Gewinnes (besonders auch die Außerachtlassung von Grund und Boden bei dem Vermögensausgleich nach § 12) wird die Buchhaltung vorhanden sein oder verschwinden, je nachdem es für den Berechtigten am vorteilhaftesten ist. Ein nicht unter die Vorschriften des HGB. fallender Gewerbetreibender etwa, der seine betrieblich genutzten Grundstücke oder Teile davon mit erheblichem Gewinn veräußert, wäre, steuerrechtlich betrachtet, sehr unklug, wenn er nicht rechtzeitig seine kaufmännische Buchführung aufgäbe. Für die Anwendung der Gewinnbesteuerung nach § 13 wäre deshalb eine Vorschrift erforderlich, daß, wer sich entschlossen hat, diese Art der Versteuerung zu wählen, sie auch beizubehalten habe. Der Vorschlag Beckers, die Anwendbarkeit nur für solche Gewerbetreibende zuzulassen, die an sich unter das HGB. fallen,[4] ist zu weitgehend und scheint auch nicht stichhaltig. Die gesetzliche Zuteilung in eine bestimmte Gruppe von Gewerbetreibenden bietet keine Gewähr dafür, daß die Betreffenden eines besonderen Vertrauens oder einer gewissen Privilegierung bei der Besteuerung würdig wären.

Ein Unterschied hinsichtlich der Gewinnbesteuerung beider Gruppen besteht insofern, als die Buchführungspflichtigen stets nach den Grundsätzen des § 15 zu versteuern sind und zwar auch dann, wenn keine oder keine ordnungsmäßige Buchführung vorhanden ist,[5] während für die Berechtigten die Ermittlung nach § 13 nur in Betracht kommt, wenn sie tatsächlich Bücher i. S. des HGB. führen. Bei der ersten Gruppe entscheidet also die Verpflichtung, bei der anderen die Tatsache der ordnungsmäßigen Führung der Handelsbücher für die Anwendbarkeit des § 13. Gerade für diese zweite Gruppe wird es in steuerlicher Hinsicht besonderes Interesse verdienen, zu erwägen, welche Vor- oder Nachteile, abgesehen von dem sonstigen Wert einer geordneten Buchführung, jeweils geboten sind. Daß der Einzelne die vom Gesetzgeber bewußt oder unbewußt gelassenen Lücken zu seinem Vorteil ausnützt, ist nicht nur sein Recht, sondern seine betriebswirtschaftliche Pflicht.[6, 7] Auch hinsichtlich der Zugrundelegung des

4. a. a. O. Sp. 1980.
5. Vgl. hierzu RFH. I A 41/25 v. 6. 11. 25; Mrozek: Komm. z. EinkStG. 25, Köln 1926, Anm. 2 zu § 13: „Wer zur Buchf. verpflichtet ist, kann die für buchführende Betriebe geltenden Bestimmungen über die Berechnung des Geschäftsgewinnes nicht deshalb ablehnen, weil er seine Bücher nicht pflichtgemäß geführt habe".
6. Wie auch der RFH. wiederholt anerkannt hat, ist der Pflichtige berechtigt, den steuerlich billigsten Weg zu wählen.
7. Evers: Komm. z. KörpStG. 25, Anm. 8 zu § 13 EinkStG. will den

Wirtschaftsjahres als Steuerabschnitt besteht zwischen den Buchführungsberechtigten und Buchführungsverpflichteten der gleiche Unterschied, nur gilt hier auch für den Verpflichteten, falls weder eine Buchführung besteht noch regelmäßige Abschlüsse vorliegen, das Kalenderjahr ohne weiteres als Wirtschaftsjahr bezw. als Steuerabschnitt.[8] Die nach den Vorschriften des HGB. buchführenden Steuerpflichtigen sind gem. § 69 EinkStG. ohne besondere Aufforderung zur Abgabe einer Steuererklärung verpflichtet.

Verpflichtet zur Buchführung nach den Vorschriften des Handelsrechtes sind:[9]

1. Vollkaufleute gem. § 38 HGB. i. Verb. mit §§ 1 und 2.
2. Die sämtlichen Gesellschafter einer OHG. nach § 38 i. Verb. m. § 6 Abs. 1 und § 114 i. Verb. m. § 125 HGB.
3. Die persönlich haftenden Gesellschafter einer KommGes. gem. § 161 i. Verb. m. § 170 Abs. 1 HGB.
4. Die Vorstandsmitglieder der AG.en (§ 239 i. Verb. m. § 210 Abs. 2, § 6 Abs. 1, § 38 HGB.).
5. Die persönlich haftenden Gesellschafter der KommGes. auf Aktien (§ 325 i. Verb. m. § 320 Abs. 3 HGB.).
6. Die Geschäftsführer der GmbH. (§ 13 Abs. 3 GmbHGes. i. Verb. m. § 41 GmbHGes.).
7. Die Vorstände der eingetragenen Genossenschaften (§ 17 Abs. 2 GenGes.).

Außer den genannten kommen z. B. noch in Betracht: Berggewerkschaften (bestritten; vgl. Art. 5 Einf.Ges. z. HGB.), Kolonialgesellschaften (§§ 11—13 Schutzgebietges. v. 10. 9. 00.) und Vereine, die durch staatliche Verleihung Rechtsfähigkeit erlangt haben (§§ 22—23 BGB.) sowie Stiftungen (§ 80 BGB.). Auch juristische Personen des öffentlichen Rechts mit Ausnahme der Postverwaltungen (§ 452 HGB.) sind, soweit sie ein Handelsgewerbe betreiben, zur Führung von Handelsbüchern verpflichtet.[10]

2. Einfluß auf den Steuerabschnitt.

Eine Buchführung ohne regelmäßige Abschlüsse würde sowohl ihre betriebswirtschaftlichen wie auch ihre handelsrechtlichen Aufgaben nur zum geringen Teil erfüllen. Der Begriff der Ordnungs-

z. Buchf. Berechtigten ein Wahlrecht einräumen, ob sie, auch wenn sie tatsächlich Bücher nach den Vorschriften des HGB. führen, sich nach § 13 oder nach § 12 versteuern lassen wollen. Strutz: a. a. O., Anm. 5 zu § 13, tritt dieser Auffassung mit Recht als dem Sinn u. Zweck des Gesetzes nicht entsprechend entgegen.

8. Vgl. hierzu u. S. 37 f.
9. Vgl. hierzu Fritz: Z. f. B., a. a. O. u. Kuhn: a. a. O., S. 152.
10. Vgl. RFH. 17, 179 u. 182, Kennerknecht: KörpStG. 25, S. 143.

mäßigkeit erfordert eine periodische Rechnungslegung, d. h. für den Schluß jedes Jahres ist eine Inventur und Bilanz aufzustellen. Unter dem Geschäftsjahr i. S. des § 39 HGB. ist der Zeitraum zu verstehen, „auf den der Steuerpflichtige seinen Betrieb eingestellt hat, nach dessen Ergebnis er den Erfolg des Betriebes beurteilt und nach dem er deshalb seine Buchführung, Inventur und Bilanz eingerichtet hat, für dessen Endpunkt er seine Bücher über die Zeit seit dem Abschlusse abschließt und die Bilanz über das Ergebnis der seit jenem letzten Abschlusse verflossenen Zeit aufstellt".[11]

Die Wahl des Zeitpunktes, auf den der Buchführende sein Wirtschaftsjahr abstellt, bleibt ihm überlassen. Er kann, auf Grund der Besonderheiten und der Bedürfnisse seines Betriebes, sich für irgendeinen ihm geeignet scheinenden Tag entscheiden. Die Abschlüsse müssen jährlich und regelmäßig geschehen, womit jedoch nicht gesagt ist, daß ein einmal gewählter Abschlußtag immer beibehalten werden muß. Eine aus wirtschaftlichen Überlegungen vertretbare Änderung des Wirtschaftsjahres ist grundsätzlich stets zulässig. Ein Betrieb, dessen Geschäftsjahr seither mit dem Kalenderjahr übereinstimmte, kann also, wenn die Abschlußarbeiten gerade in die Hochsaison mit ihrem lebhaften Geschäftsgang, mit angefüllten Lägern usw. fallen, ohne weiteres durch Einschaltung eines Rumpfgeschäftsjahres zu einem anderen Abschlußtag übergehen. Die Aufnahme eines neuen Geschäftszweiges, die Verbindung mit anderen Unternehmungen, Eingehen von Interessengemeinschaften, Liquiditätsgründe usw. können eine Änderung des Wirtschaftsjahres rechtfertigen. Auch wiederholte Änderungen können aus den angeführten Gründen gerechtfertigt sein. Sie brauchen deshalb den Abschlüssen noch nicht, wie Kennerknecht[12] annimmt, den Charakter der Regelmäßigkeit zu nehmen. Man wird allerdings das Vorliegen regelmäßiger Abschlüsse und damit das Vorhandensein ordnungsmäßiger Buchführung verneinen müssen, wenn der Wechsel darauf hinausläuft, für den Gewinn wesentlich in Betracht kommende Einnahmen und Ausgaben buchmäßig aus dem einen Wirtschaftsjahr in das andere zu verschieben.

Wie für jeden Steuerpflichtigen ist Steuerabschnitt, d. h. Ermittlungs- und Erhebungszeitraum auch für die Gewerbetreibenden das Jahr. Nach dem Einkommersteuergesetz gilt als steuerpflichtiger Gewinn der i. S. des Gesetzes abgegrenzte, innerhalb eines Steuerabschnittes realisierte Vermögenszuwachs abzüglich der noch nicht realisierten Verluste. Vom steuerlichen Standpunkt aus spräche man-

11. Strutz: Komm. z. Kriegssteuergesetz 1916, Anm. 3 zu § 15; RFH. 4, 277; vgl. auch RFH. 2, 180; Kennerknecht: a. a. O., Anm. 11 zu § 12

12. Kennerknecht: a. a. O., Anm. 8 zu § 12.

ches dafür, den Ermittlungs- und Erhebungszeitraum für alle Steuerpflichtigen einheitlich festzusetzen.[13] Dadurch würde sich eine, v. a. vom psychologischen Standpunkt aus wünschenswerte Gleichmäßigkeit der Steuerveranlagung und Erfassung ergeben. Andrerseits brächte das aber auch durch die Zusammendrängung des gesamten Veranlagungsverfahrens auf einen verhältnismäßig kurzen Zeitraum eine Erschwerung der Verwaltungsarbeit mit sich.

Dem Grundsatz entsprechend, daß die Steuer den Bedürfnissen des Wirtschaftsverkehrs weitgehend Rechnung zu tragen hat, bestimmt § 10 Abs. 1 b EinkStG. und § 12 KörpStG. für die buchführenden Kaufleute das Wirtschaftsjahr als Steuerabschnitt.[14] Da eine sofortige Veranlagung der Betriebe nach dem Jahresabschluß verwaltungstechnisch undurchführbar ist — das Veranlagungsverfahren der Ämter käme hierbei nie zu Ende — und um andererseits die Spanne zwischen tatsächlichem Abschlußtag und Steuerermittlung nicht zu groß werden zu lassen, sind zwei verschiedene Veranlagungszeiträume, Frühjahr und Herbst, festgesetzt. Alle Betriebe, die in der ersten Hälfte des Kalenderjahres abschließen, werden nach dem 30. Juni veranlagt, alle übrigen nach dem 31. Dezember.

Hinsichtlich des Begriffes der Regelmäßigkeit der Abschlüsse i. S. des Steuergesetzes gilt analog das oben für das Handelsrecht gesagte. Es ist also ein aus wirtschaftlichen Gründen gerechtfertigter Wechsel des Geschäftsjahres grundsätzlich immer möglich. Man wird es auch mit Mirre[15] und Kennerknecht[16] für zulässig halten dürfen, den Übergang zu einem neuen regelmäßigen Geschäftsjahr dadurch herzustellen, daß man aus dem Rumpfzeitraum und dem ersten auf ihn folgenden vollen Jahr zwei beliebige Geschäftsjahre macht. Die Abschlüsse müssen regelmäßig gemacht werden; das bedeutet noch nicht, daß solche Abschlüsse tatsächlich schon vorliegen, es genügt vielmehr, wie der RFH. ausführt, „wenn nach der ganzen Einrichtung des Betriebes, insbesondere bei Bestehen handelsgesetzlicher Buchführungspflicht, mit Sicherheit davon ausgegangen werden darf, daß regelmäßige Abschlüsse werden gemacht werden."[17]

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß hinsichtlich der Zugrundelegung des Wirtschaftsjahres als Steuerabschnitt zwischen den zur Buchführung Verpflichteten und den freiwillig Bücher Führenden ein Unterschied besteht. Für die steuerliche Gewinnermitt-

13. Vgl. hierzu die Begründung z. Entw. EinkStG. 25, S. 43.
14. Vgl. hierzu Becker: St. u. W. VI Sp. 541 ff. u. 787 ff.; Kennerknecht: Zeitgem. Steuerfragen VI S. 129; Zimmermann: Dt. St. Bl. IX S. 458.
15. Mirre: Komm. z. KörpStG. 25, Stgt. 1926, Anm. 4 zu § 12.
16. Kennerknecht: a. a. O., Anm. 11 zu § 12.
17. RFH. Bd. 13 S. 88.

lung der ersteren ist stets das Wirtschaftsjahr, für das sie regelmäßige Abschlüsse machen, anzuwenden. Für die sonstigen Gewerbetreibenden ist dagegen das Wirtschaftsjahr nur zugrunde zu legen, wenn sie tatsächlich Bücher i. S. des HGB. führen, was ja das Vorliegen regelmäßiger Abschlüsse in sich schließt. Für den Vollkaufmann gilt also das Wirtschaftsjahr auch dann, wenn seine Buchführung nicht den Anforderungen des Handelsrechtes entspricht.[18] Entscheidend ist für ihn die Verpflichtung und die Tatsache regelmäßiger Abschlüsse. Für die nicht unter die Vorschriften des HGB. fallenden Gewerbetreibenden ist dagegen Voraussetzung zur Anerkennung des Wirtschaftsjahres nicht nur das Vorliegen regelmäßiger Abschlüsse, sondern auch die Tatsache einer i. S. des HGB. ordnungsmäßigen Buchführung. Zur Verwirklichung des Begriffes der Ordnungsmäßigkeit gehört dabei die Erfüllung aller jener Grundsätze, wie sie an früherer Stelle entwickelt wurden. Verstöße gegen diese Grundsätze führen also bei den nicht zur Buchführung Verpflichteten zur Ablehnung des Wirtschaftsjahres und zur Gewinnermittlung nach dem Kalenderjahr, während eine Verletzung der nicht die Frage der regelmäßigen Abschlüsse betreffenden Buchführungsvorschriften für die Zugrundelegung des Wirtschaftsjahres beim Vollkaufmann bedeutungslos ist.

Ob diese verschiedene Behandlung der Steuerschuldner hinsichtlich des Steuerabschnittes gerechtfertigt ist, muß bezweifelt werden. Die Gleichstellung des Wirtschaftsjahres mit dem Steuerabschnitt bedeutet ein Privilegium für die Gewerbetreibenden. Die Notwendigkeit regelmäßiger Abschlüsse und einer periodischen Einkommensermittlung besteht an sich für jeden Einkommensbezieher, der nicht von der Hand in den Mund lebt. Ob dabei, und das gilt besonders für die Ermittlung des gewerblichen Einkommens, die Spanne von einem Jahr zur Erkenntnis des Betriebsverlaufes und des Betriebsergebnisses ausreicht, oder nicht vielmehr kürzere oder längere Zeiträume notwendig sind, können wir an dieser Stelle dahingestellt sein lassen. Es genügt hier festzustellen, daß für die handelsrechtlichen und steuerlichen Zwecke jährliche Abschlüsse erforderlich sind. Für den über kleine Verhältnisse hinausgehenden Betrieb ist der Jahresabschluß mit seiner den steuerlichen Vorschriften entsprechenden Gewinnermittlung eine meist zeitraubende und kostspielige Angelegenheit. Die Frage der Saison, des Warenbestandes usw. spielt hierbei, wie schon erwähnt, eine besondere Rolle. Durch die Zugrundelegung des Wirtschaftsjahres bei buchführenden Kauf-

18. Vgl. hierzu die übereinstimmende Auslegung der Kommentatoren: Kuhn, a. a. O., S. 143; Mrozek, a. a. O., Anm. 4 zu § 10; Blümich-Schachian, EinkStG. 25, Bln. 25, Anm. 1 zu § 10; Strutz, a. a. O., Anm. 18 zu § 10. Vgl. auch RFH. 14, 348; 17, 293 u. a.

leuten besteht somit für diese Pflichtigen der nicht zu unterschätzende Vorteil, daß sie ihren besonderen Verhältnissen hinsichtlich des für sie günstigsten Jahresabschlusses ohne weiteres Rechnung tragen können. Der Nichtgewerbetreibende bezw. der nicht unter die Vorschriften des HGB. fallende Gewerbetreibende, der nicht Bücher i. S. des Gesetzes führt, ist gezwungen, ohne Rücksicht auf günstige oder ungünstige Verhältnisse, unabhängig von der Saison, von der Größe seines Warenbestandes usw. seinen Gewinn für den Schluß des Kalenderjahres zu ermitteln.

Vom wirtschaftlichen Standpunkt aus ist die Möglichkeit der Selbstbestimmung des Steuerabschnittes nur zu begrüßen. Wenn dabei für Vollkaufleute diese Wahlmöglichkeit nur von der Tatsache der regelmäßigen Abschlüsse, bei den nicht zur Buchführung verpflichteten Gewerbetreibenden dagegen von der Tatsache einer voll ordnungsmäßigen Buchführung abhängig gemacht wird, so bedeutet das ein ungleiches Recht. Gewiß, die Veranlagungsbehörde bedarf gewisser Sicherungen, daß die zugestandene Freiheit in der Wahl des Steuerabschnittes nicht mißbraucht wird, daß es sich tatsächlich um das Vorliegen „regelmäßiger Abschlüsse" handelt. Das Vorhandensein einer nach den handelsrechtlichen Vorschriften ordnungsmäßigen Buchführung ist geeignet, diese Sicherheit nachzuprüfen. Als Betriebswirt müßte man an sich fordern, daß die Zugrundelegung des Wirtschaftsjahres für alle Gewerbetreibenden, unabhängig von der den gesetzlichen Vorschriften entsprechenden oder nicht entsprechenden Buchführung, allein von dem Vorliegen regelmäßiger Abschlüsse abhängig gemacht würde, wie es bei den Vollkaufleuten der Fall ist. Andererseits hat die gesetzliche Regelung insofern auch einen Vorteil, als die Anerkennung des Wirtschaftsjahres und damit die Wahl des Steuerabschnittes für die nicht zur Führung von Handelsbüchern verpflichteten Gewerbetreibenden von dem Vorhandensein ordnungsmäßiger Buchführung abhängig gemacht ist und somit ein Anreiz für die Verbreitung ordnungsmäßig geführter Bücher gegeben ist.

3. Bedeutung für die Methode der Einkommensermittlung.

Die Methoden der wirtschaftlichen Erfolgsrechnung und die Methoden ihrer buchmäßigen Darstellung richten sich, wie an früherer Stelle schon einmal ausgeführt wurde [19], nicht nach einem für die Steuer maßgebenden Einkommensbegriff, sondern das Steuerrecht muß sich nach diesen von der Wirtschaft angewandten Methoden richten; die wirtschaftlichen Erträgnisse müssen so erfaßt werden, wie sie vorgefunden werden. Dieser Grundsatz wird verwirklicht

durch die Bestimmung, daß als Einkommen aus Gewerbebetrieb der Gewinn gilt, der bei buchführenden Kaufleuten nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zu ermitteln ist. Die Abgrenzung dieses der Steuer unterliegenden Gewinnes hat natürlich von der dem Einkommensteuergesetz zugrundeliegenden Einkommenstheorie aus zu erfolgen. Darüber hinaus kann aber auch die Anwendung einer bestimmten Methode der Gewinnermittlung eine materielle Bedeutung für den Inhalt des Gewinnbegriffes erlangen.

Das geltende Gesetz unterscheidet 3 verschiedene Verfahren der Gewinnermittlung:

1. Reine Einnahmen- und Ausgabenrechnung,
2. modifizierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung (Differenz zwischen den Einnahmen und Ausgaben einer Periode zuzüglich des Mehrwertes oder abzüglich des Minderwertes der Erzeugnisse, Waren und Vorräte des Betriebes, der dem Betriebe dienenden Gebäude nebst Zubehör sowie des beweglichen Anlagekapitals am Schlusse des Steuerabschnittes gegenüber dem Stande am Schlusse des vorangegangenen Steuerabschnittes) und
3. das bilanzmäßige Vermögensvergleichsverfahren.

Von den genannten interessieren uns hauptsächlich die beiden letzteren, welche auch als direktes und indirektes Verfahren voneinander unterschieden werden. Das reine Einnahmen- und Ausgabenverfahren, bei dem als Gewinn nur die Differenz zwischen steuerpflichtigen Einnahmen und abzugsfähigen Ausgaben erfaßt wird, verstößt theoretisch gegen den dem Gesetz zugrundeliegenden Gewinnbegriff. Obgleich jedoch ein erheblicher Teil von Kleingewerbetreibenden usw. nach diesem vereinfachten Verfahren seinen Gewinn zu ermitteln hat, ist dieser Unterschied des Gewinnbegriffes, durch die Beschränkung jener Art der Gewinnermittlung auf solche Steuerpflichtige, deren betriebliches Vermögen keinen wesentlichen Schwankungen zu unterliegen pflegt, praktisch bedeutungslos. Das reine Einnahmen- und Ausgabenverfahren bedeutet also nicht eine Durchbrechung des steuerlichen Gewinnbegriffes als eines realisierten Vermögenszuwachses, sondern eine sowohl im Interesse der Pflichtigen wie in dem der Steuerbehörde liegende Vereinfachung der Gewinnermittlung.

Zwischen der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung nach § 12 und dem bilanzmäßigen Vermögensvergleich, wie er für buchführende Gewerbetreibende vorgeschrieben ist, bestehen z. T. erhebliche Unterschiede, die, abgesehen von den ausdrücklich vorgeschriebenen Abweichungen, in der verschiedenen Entwicklung und

19. S. o. S. 8.

Ausbildung, welche die beiden Methoden durch die Praxis und Wissenschaft des Wirtschaftsverkehrs gefunden haben, begründet sind und dem Gewinnbegriff einen verschiedenen Inhalt geben. Rein rechnerisch betrachtet müßte die Anwendung beider Methoden zum gleichen Ergebnis führen.

Der Kleingewerbetreibende, der nicht Bücher i. S. des HGB. führt, hat seine Einnahmen und Ausgaben und außerdem den Wert seines Betriebsvermögens i. S. des § 12 am Ende gegenüber dem Wert am Anfang der Periode zu vergleichen und hiernach seinen Gewinn zu ermitteln. Hat er also z. B., bei einem Anfangsvermögen von Mk. 5 000.—, im Laufe des Jahres Mk. 10 000.— Einnahmen und Mk. 7 000.— Ausgaben, von denen Mk. 1 000.— zur Bezahlung einer noch von früher her bestehenden Schuld und Mk. 1 500.— zur Anschaffung eines für mehrere Jahre zu nutzenden Vermögensgegenstandes verwandt wurden, so rechnet er:

Einnahmen	Mk. 10 000.—
Ausgaben	Mk. 7 000.—
Überschuß	Mk. 3 000.—
Das Betriebsvermögen, das zu Beginn des Jahres betragen hat, erhöht sich durch den Kauf eines Anlagegegenstandes um Mk. 1 500.—	Mk. 5 000.—
und durch Abtrag von Schulden um Mk. 1 000.—	
zusammen also um	Mk. 2 500.—
auf	Mk. 7 500.—

Von der Berücksichtigung rein nomineller Wertminderungen wie auch von den Absetzungen wegen Abnutzung kann hier abgesehen werden, da für die „Abschreibungen" nach beiden Methoden die gleichen Vorschriften bestehen.

Dem Einnahmeüberschuß von	Mk. 3 000.—
ist der Mehrwert des Betriebsvermögens in Höhe von	Mk. 2 500.—
hinzuzuschlagen, sodaß sich ein steuerpflichtiger Gewinn von insgesamt ergibt.	Mk. 5 500.—

Der zu versteuernde Gewinn setzt sich zusammen aus zwei Elementen:

1. Dem Überschuß der Einnahmen über die Ausgaben,
2. dem Mehr- oder Minderwert des zu vergleichenden Betriebsvermögens. Die Verschiedenheit des Gewinninhaltes nach § 12 und dem nach § 13 ergibt sich aus der verschiedenen Abgrenzung der Einnahmen und Ausgaben einerseits und des zu vergleichenden Vermögens andrerseits.

Hinsichtlich des Umfanges des nach § 12 EinkStG. zu vergleichenden Vermögensbestandes wird man Becker zustimmen müssen, daß grundsätzlich auch die Schulden und gegebenenfalls die besonderen Kassen in den Bestandsvergleich mit einzubeziehen sind [20], da die sonst entstehenden „Ungereimtheiten" dazu zwingen, die Vorschrift nach ihrem Zweck und ihrer wirtschaftlichen Bedeutung, nicht nur ihrem reinen Wortlaute nach, auszulegen. Will man die Schulden und Forderungen nicht in den Vergleich einbeziehen, dann müssen selbstverständlich bei der Ermittlung des Einnahmenüberschusses alle die Posten unberücksichtigt bleiben, die aus früheren Perioden her bestehende Forderungen oder Schulden betreffen. Wenn also in dem obigen Beispiel am Ende des vorangegangenen Steuerabschnittes Mk. 1 000.— Forderungen und Mk. 2 000.— Schulden vorhanden waren und es werden Mk. 1 000.— zur Schuldentilgung „ausgegeben", dann darf dieser Posten entweder in der Ausgabenrechnung überhaupt nicht erscheinen oder es müssen die Forderungen und Schulden zum Ende und Beginn des Jahres bei der Bestandsvergleichung mitberücksichtigt werden. Eine Vergleichung des Bestandes der Hauptkasse kommt jedoch nicht in Frage, da alles, was hiermit zusammenhängt, durch die Gegenüberstellung der Einnahmen und Ausgaben erledigt ist.

Der buchführende Kaufmann pflegt seinen Gewinn nicht so zu ermitteln, daß er zunächst alle Einnahmen und Ausgaben gegenüberstellt und dem Überschuß den Mehr- oder Minderwert seines Betriebsvermögens hinzurechnet, sondern er behandelt sämtliche Einnahmen und Ausgaben als Änderungen des Vermögens. In dem obigen Beispiel wird also das Anfangsvermögen um den Betrag der Einnahmen erhöht, und um den der Ausgaben vermindert. Von den Mk. 7 000.— entstandenen Gesamtausgaben mindern jedoch nur Mk. 4 500.— tatsächlich das Vermögen, während die Mk. 1 000.— und Mk. 1 500.— nur eine andere Zusammensetzung des Vermögensbestandes herbeiführen. In dem einen Fall ist durch diese Ausgaben eine Minderung der Schuld, im anderen eine Erhöhung des Anlagevermögens eingetreten. Die von dem Kaufmann geübte Methode der Gewinnermittlung muß an und für sich natürlich zu dem gleichen Ergebnis führen, wie die für die nach der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung des § 12 zu versteuernden Pflichtigen:

20. Becker: St. u. W. V Sp. 1781 f. u. 1922 f.

Der Anfangsbestand des Vermögens von		Mk. 5 000.—
wird durch die gesamten Einnahmen von		Mk. 10 000.—
erhöht auf		Mk. 15 000.—
Die Gesamtausgaben von		Mk. 7 000.—
mindern das Vermögen auf		Mk. 8 000.—
erhöhen es aber andrerseits durch Abtrag der Schulden von	Mk. 1 000.—	
und durch Anschaffung des Anlagegegenstandes von	Mk. 1 500.—	
zusammen wieder um		Mk. 2 500.—
auf		Mk. 10 500.—
sodaß gegenüber dem Anfangsbestand von		Mk. 5 000.—
wie oben, ein Gewinn von		Mk. 5 500.—
verbleibt.		

Die Bedeutung der bilanzmäßigen Gewinnermittlung für die buchführenden Steuerpflichtigen beschränkt sich nun aber durchaus nicht etwa auf die besondere Art der Errechnung des Gewinnes, also nicht darauf, daß der Buchführende neben seiner kaufmännischen Gewinnermittlung in Form des bilanzmäßigen Vermögensvergleiches nicht nochmals eine für die Steuer maßgebende Zusammenstellung seiner Einnahmen und Ausgaben und außerdem eine Gegenüberstellung seines Vermögens vorzunehmen hat; sie liegt v. a. in der Möglichkeit der Anwendung der Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung und damit in der Übernahme des beschränkt statischen Bilanzprinzips, wie es sich in der kaufmännischen Bilanzpraxis herausgebildet hat und vom Bilanzrecht heute allgemein anerkannt ist. Es handelt sich also bei der Anwendung des § 13 nicht nur um eine besondere Berechnungsvorschrift, sondern wie schon die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes zum ersten Reichseinkommensteuergesetz anerkannt hat [21], um eine materielle Vorschrift für die Gewinnermittlung. Der Gewinn soll so erfaßt werden, wie ihn der sorgfältige Kaufmann unter Ausschaltung übermäßiger und willkürlicher Abschreibungen usw., aber unter Anwendung des Niederstwert- und Realisationsprinzips ermittelt. Da gegenüber der Gewinnermittlung nach § 12 der gesamte Mehrwert des Betriebsvermögens zu erfassen ist, sind auch die Einnahmen und Ausgaben, die zur Änderung des Wertes des Betriebsvermögens führen, entsprechend weiter zu fassen.

Die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung erfordern gegenüber dem rohen Verfahren der modifizierten Einnahmen- und

21. RFH. v. 16. Jan. 23, Bd. 11 S. 253.

Ausgabenrechnung die Anwendung eines verfeinerten Vermögensvergleiches. Abgestimmt wird das zu vergleichende Vermögen nicht durch die in dem Steuerabschnitt tatsächlich erzielten Einnahmen und geleisteten Ausgaben, sondern durch Aufwand und Leistung, die durch die sog. transitorischen Konten in die Periode fortgeschrieben werden, in die Sie wirtschaftlich gehören. Nicht die Tatsache, daß ein bestimmter Betrag verausgabt oder vereinnahmt wurde, ist für die Gewinnermittlung wesentlich, sondern allein die Frage, welcher Aufwand und welche Leistungen wirtschaftlich dem Ertrag einer Periode zuzurechnen sind.

Zwar sind auch die Einnahmen und Ausgaben nach § 12 durch die im Gesetz gegebene Bestimmung dessen, was steuerlich als Einnahmen und Ausgaben anzusehen ist (§§ 14 und 15 f.), i. S. einer Aufwands- und Leistungsrechnung abgegrenzt; die Abgrenzung ist hier jedoch nicht so fein, wie nach der bilanzmäßigen Gewinnermittlung. Wenn Ausgaben für Gegenstände, die länger als ein Jahr genutzt werden, auf die Dauer der Nutzung dieser Gegenstände verteilt werden müssen, so bedeutet dies Zugrundelegung des Aufwands- und Leistungsprinzips. Ob diese Gegenstände in den Bestandsvergleich einbezogen werden und hier am Ende jedes Steuerabschnittes mit dem um den Grad ihrer jährlichen Abnutzung verminderten Teil erscheinen, oder ob sie bei der Bestandsrechnung unberücksichtigt bleiben und lediglich der jährliche Aufwand für diese Gegenstände verrechnet wird, spielt hierbei selbstverständlich keine Rolle.[22] Gehen jedoch für die empfangenen Einnahmen bezw. für die geleisteten Ausgaben keine Vermögensgegenstände i. S. des § 12 ein, dann sind maßgebend für die Gewinnermittlung der Nichtbuchführenden die tatsächlichen steuerpflichtigen Einnahmen und die abzugsfähigen Ausgaben.

Hat also der Kleingewerbetreibende, der nicht Bücher i. S. des HGB. führt, im Laufe des Steuerabschnittes Zinsen, Miete, Löhne usw. ausgegeben oder empfangen, für welche die Gegenleistung erst im nächsten Jahre erfolgt bezw. erfolgen soll, so ist für seine steuerliche Gewinnermittlung, trotz des zeitlichen Auseinanderfallens von Ausgaben und Aufwand bezw. Einnahme und Leistung, entscheidend, was er tatsächlich innerhalb des Steuerabschnittes an Löhnen, Miete, Zinsen usw. ausgegeben und eingenommen hat.

Kaufmännische Praxis und v. a. die Wirtschaftswissenschaft haben zur Erzielung einer exakteren, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechenden Gewinnermittlung, die Aufwands- und Leistungsrechnung weiter entwickelt und verfeinert. Es sind in der Bilanzrechnung im allgemeinen auch diese Vorauszahlungen usw. als Aufwand

22. Vgl. hierzu u. S. 51.

und Leistung den Perioden zu verrechnen, in denen die Gegenleistung realisiert wird. Die die einzelnen Perioden gegeneinander abgrenzenden transitorischen und antizipativen Posten sind, worauf schon hingewiesen wurde [23], in der Rechtsprechung heute allgemein als bilanzfähig anerkannt. Da für die Gewinnermittlung des buchführenden Gewerbetreibenden die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung maßgebend sind, ist es also diesem möglich, eine genau abgegrenzte Aufwands- und Leistungsrechnung der Besteuerung zugrunde zu legen. Gestatten die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung aus Zweckmäßigkeitsgründen eine rohere Abgrenzung von Aufwand und Leistung [24], dann ist der Buchführende auch steuerlich nicht zu einer feineren Ermittlung gezwungen.

Daß der nach § 12 durch das rohe Verfahren der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung ermittelte Jahresgewinn u. U. von dem tatsächlich erzielten und nach dem durch Aufwand und Leistung aufeinander abgestimmten Vermögensvergleichsverfahren ermittelten Gewinn erheblich abweichen kann, bedarf keiner Begründung. Vorausempfangene Einnahmen, die vielleicht nur z. T. Ertrag des laufenden Steuerabschnittes darstellen, erhöhen den steuerpflichtigen Gewinn des Einnahmejahres, vorausgezahlte Ausgaben dagegen, für die erst im nächsten oder übernächsten Jahre nutzbringende Gegenleistungen eingehen, mindern, da für diese Ausgaben nicht dem Bestandsvergleich des § 12 unterliegende Vermögenswerte eingehen, den Ertrag des Ausgabejahres. Die Jahre, in denen die Gegenleistungen für die Einnahmen und Ausgaben realisiert werden, ergeben dagegen einen zu niedrigen oder zu hohen Gewinn. Diese Ungenauigkeit kann steuerlich selbstverständlich vorteilhaft, aber auch nachteilig wirken.

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist selbstverständlich eine möglichst genau abgegrenzte periodische Gewinnermittlung zu fordern. Wenn sie nach dem Wortlaut des Gesetzes nur für die buchführenden Gewerbetreibenden zulässig ist, so sind dafür reine Zweckmäßigkeitserwägungen entscheidend. Eine verfeinerte, den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechende Abgrenzung des Vermögensvergleiches setzt einiges wirtschaftliches Denken und Verständnis voraus; aber auch die Möglichkeit der Nachprüfung der Kontinuität des angewandten Verfahrens hinsichtlich der Abgrenzungsposten ist Voraussetzung für die steuerliche Zugrundelegung der verfeinerten Gewinnermittlung. Diese würde selbstverständlich noch viel ungenauer und willkürlicher, wenn in einem Jahre die Abgrenzung auf Grund des tatsächlichen Aufwandes und der Leistungen er-

23. Vgl. hierzu o. S. 10 u. 18.
24. Vgl. hierzu u. S. 56.

folgen, im nächsten lediglich auf Grund der Einnahmen und Ausgaben gerechnet würde. Die Möglichkeit der Nachprüfung ist im allgemeinen nur beim Vorhandensein einer ordnungsmäßigen Buchführung gegeben.

Beim Gewinnermittlungsverfahren des § 12 wird also zugunsten der Einfachheit und Bestimmtheit der anzuwendenden Grundsätze auf absolute Genauigkeit des Ergebnisses verzichtet. Zwar gestatten auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung u. U., aus dem Prinzip einer rationellen Gewinnermittlungsmethode heraus, auf eine exakte Verteilung von Aufwand und Leistung zu verzichten, wenn es sich um solche Posten handelt, die durch ihre regelmäßige Wiederkehr das Ergebnis nicht wesentlich beeinflussen. Bei der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung spielt jedoch die Frage der regelmäßigen Wiederkehr der Aufwendungen und Leistungen keine Rolle; unabhängig von der künftigen Gestaltung des Gewinnes werden die tatsächlichen Einnahmen und Ausgaben i. S. des Einkommensteuergesetzes erfaßt. Der Begriff ordnungsmäßiger Buchführung erfordert demgegenüber grundsätzlich die verfeinerte Abgrenzung von Aufwand und Leistung und die Einbeziehung der Abgrenzungsposten in den Vermögensvergleich. Dieses verfeinerte Vermögensvergleichsverfahren ist Ermittlungsgrundlage für den zur Buchführung verpflichteten und für den freiwillig Bücher i. S. des HGB. führenden Gewerbetreibenden. Für alle anderen Steuerpflichtigen, deren Einkommen als Gewinn ermittelt wird, ist, soweit nicht die reine Einnahmen-und Ausgabenrechnung in Frage kommt, maßgebend das rohe Verfahren der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

4. Bedeutung für die Einnahmen- und Ausgabenrechnung.

Das Steuergesetz geht bei der Gewinnermittlung nach § 13 von dem Vermögensvergleich zweier Zeitpunkte aus. Abgestimmt wird das Vermögen durch Aufwand und Leistung der betreffenden Periode. Die Abgrenzung dessen, was als Aufwand und Leistung steuerlich zu gelten hat, ist selbstverständlich für den Gewinn von größter Bedeutung.

Hinsichtlich des Zeitabschnittes, nach dem gem. § 11 Abs. 1 die Einnahmen bezw. die Ausgaben dem Gewinn zuzurechnen sind, entstehen vielfach Zweifel und Meinungsverschiedenheiten; eine scharfe, praktisch brauchbare Grenzlinie ist nicht zu finden.[25] Das Gesetz trägt diesen Schwierigkeiten und den aus der formellen Regelung entstehenden Ungenauigkeiten dadurch Rechnung, daß es

25. Vgl. hierzu Becker: St. u. W. V Sp. 1047 ff.

für alle, die Handelsbücher führen müssen oder tatsächlich führen und im übrigen bei Unternehmern, die regelmäßige Abschlüsse anfertigen, auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung verweist.[26] Die Zurechnung der Einnahmen ist bei den unter § 11 Abs. 1 fallenden Steuerpflichtigen an die formaljuristische Begriffsregelung des Fälligwerdens und des Zufließens, nicht an die wirtschaftliche Bedeutung dieser Einnahmen für den Gewinn gebunden. Für die steuerliche Gewinnermittlung der Buchführenden sind nicht die Bestimmungen des Gesetzes über die Einnahmen maßgebend, sondern die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und die Regeln der Verkehrsauffassung.[27] Nach dieser Verkehrsübung bestimmt sich v. a., wann eine Einnahme, als den Gewinn beeinflußend, zu behandeln ist.

Daß der Begriff nicht wörtlich als Einnahme in die Kasse aufzufassen ist und auch solche Eingänge, die nicht das Einkommen, sondern direkt das Vermögen berühren, mit dem Begriff i. S. des Einkommensteuergesetzes nichts zu tun haben und demnach bei der Gewinnermittlung außer Betracht bleiben, liegt im Wesen des der Steuer zugrundeliegenden Einkommensbegriffes begründet und bedarf keiner besonderen Hervorhebung. Auch daß bei der Beurteilung, was als Einnahme i. S. des Gesetzes zu verstehen ist, nicht willkürlich verfahren werden darf, daß es v. a. nicht erlaubt ist, Posten nicht oder nicht vollständig und richtig zu verbuchen, oder da, wo eine Bewertung der Einnahmen nötig ist, diese entgegen den allgemeinen oder besonderen Vorschriften vorzunehmen, ist nach dem früher Gesagten selbstverständlich. Den steuerpflichtigen Gewinn aus Gewerbebetrieb erhöhen auch solche Einnahmen, die bei den sonstigen Einkommensbeziehern nur bedingt der Besteuerung unterliegen, also auch einmalige Einkünfte, die im Rahmen des Gewerbebetriebes anfallen.

Wenn das Gesetz von Einnahmen und Ausgaben spricht, so sind damit für die bilanzmäßige Gewinnermittlung solche Ein- und Ausgänge gemeint, die als Leistung und Aufwand nach Schmalenbach bezw. als Erträge und Kosten nach Schmidt direkt die Erfolgsrechnung berühren und nur mittelbar auf die Bilanz einwirken. Die Abgrenzung des Ertrages wie auch die des Aufwandes hat zeitlich und seiner Höhe nach, um den tatsächlichen Periodengewinn zu ermitteln, entsprechend den tatsächlichen Verhältnissen zu geschehen. Handelt es sich um solche Einnahmen, die wirtschaftlich als Ertrag, als Leistung für die Tätigkeit des Betriebes während mehrerer Jahre anzusprechen sind, dann darf von diesen Einnahmen nur der jähr-

26. Vgl. hierzu auch Strutz: a. a. O., Anm. 4 zu § 11.
27. Vgl. RFH. v. 18. 11. 27, VI A 694/27, St. u. W. VI Nr. 561.

lich erzielte Ertragskomponent in die Leistungsrechnung übergehen. Nach kaufmännischer Auffassung ist der Erfolg in dem Jahre zu verbuchen, in dem er wirtschaftlich erzielt ist, unabhängig von dem Zeitpunkt der Vereinnahmung oder Verausgabung. Buchhalterisch erfolgt diese Abgrenzung durch die sog. transitorischen und antizipativen Konten. Die Bilanz verrechnet die Einnahmen und Ausgaben, die noch nicht Leistung bezw. Aufwand geworden sind; sie übernimmt die Restwerte, während Kosten und Ertrag bezw. Aufwand und Leistung in der Erfolgsrechnung erscheinen.

Für den nicht Bücher i. S. des HGB. führenden Kleingewerbetreibenden und auch für den nach § 6 Nr. 1 und 2 Steuerpflichtigen, der nicht regelmäßige Abschlüsse anfertigt, ist die Zurechnung der Einnahmen in das Wirtschaftsjahr grundsätzlich von der Tatsache der Vereinnahmung bezw. von der Frage der Fälligkeit des Einnahmeanspruches abhängig. Es ist dabei keineswegs erforderlich, daß die Gegenleistung des Pflichtigen, für die er die Einnahmen empfängt, von ihm bereits in vollem Umfang innerhalb des betreffenden Zeitabschnittes schon bewirkt ist.[28] Voraussetzung ist lediglich, daß die Einnahme fällig geworden ist. Der vertragsmäßig innerhalb des Steuerabschnittes für eine über diesen hinausgehende Pachtperiode zu zahlende Pachtzins ist in voller Höhe Einnahme des Steuerabschnittes, in der er fällig wird. Er ist auch dann dem Gewinn dieses Jahres hinzuzurechnen, wenn er zwar noch nicht bezahlt, aber bereits fällig geworden ist.

Nach kaufmännischer Anschauung ist die Frage der vertraglichen Fälligkeit des Einnahmeanspruches bezw. der Zeitpunkt des tatsächlichen Einganges für die zeitliche Zurechnung der Einnahmen ohne Bedeutung. Die Pachteinnahmen sind hier als Leistungen den Jahren zu verrechnen, für die sie bezahlt werden. Ob sie im voraus, in der Mitte oder am Ende der Periode bezahlt werden, spielt für die Ermittlung des kaufmännischen Gewinnes keine Rolle. Lediglich wenn es sich um solche Ausgaben oder Einnahmen handelt, die durch ihre regelmäßige Wiederkehr das Jahresergebnis nicht wesentlich beeinflussen, gestatten auch die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung u. U., auf eine exakte Aufteilung der jährlichen Aufwendungen und Leistungen und damit auf eine Bilanzierung dieser Ausgaben und Einnahmen zu verzichten.

Leiht der Kaufmann also beispielsweise innerhalb seines Gewerbetriebes Kapital aus und bringt vorweg von dem vereinbarten Nennbetrag der Darlehenssumme einen gewissen Betrag als Damnum in Abzug, so ist er vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus nicht nur berechtigt, sondern auch verpflichtet, dieses Damnum als

28. Vgl. hierzu Strutz: EinkStG. 25, Anm. 8 b zu § 10.

Ertrag auf die gesamte Dauer des Darlehensvertrages anteilmäßig zu verteilen, da man das Agio im allgemeinen als vorweg empfangene Zinsen für die gesamte oder eine gewisse Dauer der Ausleihe wird auffassen müssen. Diese Zins-„Einnahmen" werden erst im Laufe der Zeit Ertrag. Nur wenn es sich bei diesem Agio um den Ausgleich eines z. Zt. der Kapitalhingabe außergewöhnlichen Zinsfußes handelt, ist die Verrechnung dieser Einnahme als Gewinn des laufenden Steuerabschnittes oder der nächsten Steuerabschnitte gerechtfertigt. Würde das Damnum dagegen ohne diese Voraussetzung in dem Jahre der Ausleihe bereits als Gewinn angesehen werden, so entspräche das nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, da es sich dann um eine Antizipation, um eine Vorwegnahme von Gewinn handelt.[29]

Für die buchmäßige Behandlung des Damnums beim Schuldner gelten betriebswirtschaftlich die gleichen Grundsätze. Nur unter der erwähnten Voraussetzung dürfte auch hier eine frühere Verrechnung als Verlust stattfinden, während sonst eine Aktivierung dieser Ausgaben vorzunehmen ist und jährlich die anteiligen Aufwendungen abzusetzen sind. Stellt sich die Bewilligung des Damnums etwa nicht als eine Entrichtung von Zinsen dar, sondern als eine Ausgabe, um überhaupt Kapital zu diesem Zeitpunkt zu erhalten, so handelt es sich hier um Aufwand, der im Jahre der Entstehung voll abzuziehen ist.

Für die steuerliche Gewinnermittlung buchführender Gewerbetreibender besteht gegenüber diesen betriebswirtschaftlichen Grundsätzen hier noch insofern ein Unterschied, als derartige Ausgaben zwar bilanzfähig, nicht aber bilanzpflichtig sind. Der Schuldner des Darlehens kann also einkommensteuerlich, ungeachtet der dadurch entstehenden ungenauen Abgrenzung des Periodengewinnes, das Disagio als Kosten des Ausgabejahres behandeln, er kann aber auch, den tatsächlichen Verhältnissen entsprechend, eine Aktivierung und anteilige Verteilung dieser Ausgaben auf die Dauer des Darlehensvertrages bezw. der Darlehensbeanspruchung vornehmen. Der Steuerpflichtige, der nicht regelmäßige Abschlüsse macht, hat sowohl als Schuldner wie auch als Gläubiger, unabhängig von der tatsächlichen wirtschaftlichen Bedeutung des Damnums, dieses in dem Jahre der Ausleihe des Kapitals als Ausgabe bezw. als Einnahme zu verrechnen.

Für die steuerliche Gewinnermittlung buchführender Gewerbetreibender kommt es hinsichtlich des Vereinnahmungs- bezw. des Verausgabungstermines also immer auf die Feststellung des Zweckes und auf die geschäfts- und verkehrsübliche Behandlung der Ein-

29. Vgl. hierzu RFH. 18 S. 186 u. RFH. v. 23. 3. 27, I A 17/27.

nahmen und Ausgaben an. Mit der Anerkennung der Verteilung der Einnahmen und Ausgaben entsprechend ihrer wirtschaftlichen Bedeutung für den Periodengewinn haben die Buchführenden die Möglichkeit, auf Grund des verfeinert abgestimmten Gewinnes, nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit versteuert zu werden, nicht nach einem Ergebnis, das wegen dem dabei angewandten unzulänglichen Verfahren immer bis zu gewissem Grade vom Zufalle abhängig ist. Selbstverständlich kann das rohe Gewinnermittlungsverfahren nach § 12 u. U. steuerlich in einzelnen Jahren günstiger wirken als die Ermittlung des durch Aufwand und Leistung abgestimmten Vermögenszuwachses; in gleichem Maße kann aber auch die gegenteilige Wirkung eintreten.

Zwischen der Gewinnermittlung der nach § 12 und der nach § 13 zu versteuernden Pflichtigen besteht hinsichtlich der Einnahmen noch insofern ein vom Gesetz ausdrücklich vorgeschriebener Unterschied, als bei den ersteren Einnahmen aus der Veräußerung von Grund und Boden bei der Gewinnermittlung unberücksichtigt bleiben. Sinngemäß dürfen auch solche Ausgaben von dem nach § 12 zu ermittelnden Gewinn nicht abgezogen werden. Bei der bilanzmäßigen Gewinnermittlung sind dagegen auch diese Einnahmen und Ausgaben, sofern sie im Rahmen des Gewerbebetriebes anfallen, in die Erfolgsrechnung einzubeziehen. Im allgemeinen wird es sich bei diesen Einnahmen und Ausgaben aus Grund und Boden zwar um solche außergewöhnlichen Charakters handeln, die an sich mit dem Betriebserfolg nichts zu tun haben, doch das Einkommensteuergesetz macht für die Gewinnermittlung der Gewerbetreibenden, wie auch Handelsrecht und Verkehrsauffassung, grundsätzlich keinen Unterschied zwischen einmaligen und wiederkehrenden, betriebswesentlichen und unwesentlichen Einnahmen usw. Alle innerhalb des Gewerbebetriebes anfallenden Einnahmen erhöhen den Rohgewinn. Praktisch dürfte die Außerachtlassung jener Einnahmen und Ausgaben nichts anderes bedeuten, als eine aus reiner Zweckmäßigkeitserwägung heraus entstandene Vereinfachung der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung, eine Verfahrensabkürzung, wie sie in noch höherem Maße bei der Anwendung der reinen Einnahmen- und Ausgabenrechnung vorliegt.

Die an späterer Stelle noch ausführlich zu behandelnden Schwierigkeiten [30] bezüglich der Klarstellung des Verhältnisses der steuerlichen Sonderbestimmungen zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung werden besonders deutlich bei der Anwendung des § 16 EinkStG. auf die Gewinnermittlung der „Buchkaufleute". Daß Aufwendungen für die Anschaffung oder Herstellung von Gegen-

30. S. hierzu u. S. 59 ff.

ständen, deren Verwendung oder Nutzung sich bestimmungsgemäß auf einen längeren Zeitraum erstreckt, nicht in dem Steuerabschnitt der Anschaffung oder Herstellung voll abgezogen werden dürfen, bedarf betriebswirtschaftlich keiner Begründung. Die Kosten einer Maschine, die zehn Jahre im Betrieb genutzt wird, fallen diesen zehn Jahren zur Last, auf die sie dem Grade ihrer Benutzung entsprechend zu verteilen sind. Würde man sich bei der Auslegung dieser Vorschrift eng an den Wortlaut halten — und die Gefahr ist bei der kameralistischen Einstellung der Finanzbeamten nicht von der Hand zu weisen — so dürften solche Permutationsbuchungen, wie sie z. B. die Buchung Maschinenkonto an Kassenkonto Mk. 10 000.— für Anschaffung einer neuen Maschine darstellt, nicht vorgenommen werden. Die führenden Steuerjuristen erkennen das natürlich auch voll und ganz an[31] und kommen daher zu einer den wirtschaftlichen Bedürfnissen der Pflichtigen gerecht werdenden Auslegung. Wenn dabei allerdings Mirre[32] vorschlägt, anstelle der modifizierten Handelsbilanz für die steuerliche Gewinnermittlung eine gesonderte Steuerbilanz i. S. Lions zugrunde zu legen, so verkennt er dabei, daß sich eben diese Notwendigkeit solcher Permutationsbuchungen immer ergibt, wenn die Bilanzform zur Gewinnermittlung herangezogen wird.

Eine enge Auslegung dieser Vorschriften würde zu unmöglichen, von dem Gesetz nicht bezweckten Ergebnissen führen. Daß die steuerlichen Sondervorschriften auch hinsichtlich der bilanzmäßigen Gewinnermittlung zu beachten sind, kann hier nicht anders ausgelegt werden, als daß die nach dem Handelsgesetzbuch zulässige willkürliche Reservebildung und Gewinnminderung steuerlich unzulässig ist.

Der Begriff der abzugsfähigen Ausgaben hat sich mit der Wandlung der der Steuer zugrundeliegenden Einkommenstheorie grundlegend geändert. Es ist das Verdienst Beckers, zuerst darauf hingewiesen zu haben, daß man bei dem heute geltenden steuerlichen Gewinnbegriff nicht mehr zwischen mittelbarem und unmittelbarem Aufwand unterscheiden kann. Er identifiziert den Begriff Werbungskosten allgemein mit Aufwand.[33] Über die Richtigkeit oder Zweckmäßigkeit des der Steuer unterliegenden Gewinnbegriffes kann man verschiedener Meinung sein. Legt man aber diesen Gewinnbegriff zugrunde, dann bedarf es keiner Begründung mehr, daß auch alle Aufwendungen, die zur Erzielung, zur Sicherung und Erhaltung dieses Gewinnes gemacht werden, abzugsfähig sind. Da-

31. Vgl. hierzu Becker, Evers, Mrozek, Zimmermann usw. a. a. O.
32. Mirre: a. a. O., Anm. 2 zu § 13 EinkStG.
33. St. u. W. V Sp. 1928; VI Sp. 395.

rüber besteht heute in Schrifttum und Rechtsprechung Einigkeit.[34]

Gegenüber der zeitlichen Zurechnung der Ausgaben, wie sie für die nach § 12 zu Versteuernden im § 11 Abs. 1 EinkStG. vorgeschrieben ist, bestehen die gleichen Unterschiede, wie sie bereits für die Behandlung der Einnahmen dargelegt wurden. Ausgaben, für die nicht dem Bestandsvergleich des § 12 unterliegende Vermögenswerte eingehen, sind bei Steuerpflichtigen, die nicht Bücher führen oder nicht regelmäßige Abschlüsse anfertigen, dem Steuerabschnitt der tatsächlichen Verausgabung bezw. der Fälligkeit zuzurechnen. Bei den buchführenden Gewerbetreibenden entscheidet dagegen der Zweck und die wirtschaftliche Bedeutung einerseits und geschäfts- und verkehrsübliche Behandlung der buchmäßigen Verrechnung der Ausgaben andrerseits für die Zurechnung in einem bestimmten Steuerabschnitt.

5. Bedeutung für den einkommensteuerlichen Bestandsvergleich.

Für die Gewinnermittlung nach § 13 ist von der gesamten Entwicklung des Betriebsvermögens auszugehen. Die Frage, was zum Betriebsvermögen gehört, spielt hier also eine besondere Rolle. Da das Steuerrecht grundsätzlich der handelsrechtlichen Gewinnermittlung folgen soll, so sind entscheidend für das, was als Betriebsvermögen i. S. des § 13 EinkStG. zu gelten hat, die handelsrechtlichen Vorschriften und die kaufmännischen Anschauungen, soweit das Steuergesetz selbst keine abweichenden Bestimmungen trifft.

Handelsrechtlich sind die Gegenstände bilanzfähig, die gegen Entgelt von einem Dritten erworben sind; außer diesen nur solche Vermögenswerte, die selbständig für sich veräußert werden können. Der auf Grund von besonderen Aufwendungen, wie etwa durch außerordentliche Reklame usw. entstandene ideelle Geschäftswert ist also in diesem Sinne handelsrechtlich ebenso bilanzfähig, wie der über den Wert der Einzelgegenstände hinaus an den Vorbesitzer des Unternehmens bezahlte Preis für den Goodwill. Dieser Vermögenswert ist zwar nicht selbständig für sich veräußerlich, aber gegen Entgelt erworben. Der sog. originäre Geschäftswert ist dagegen, solange er nicht realisiert ist, überhaupt nicht bilanzfähig.

Nach herrschender Auffassung ist für die handelsrechtliche Bilanzfähigkeit nicht die juristische Eigentumsfrage entscheidend,

34. Vgl. hierzu RFH. Bd. 20 S. 209 u. 201; RFH. VI A 504/27, St. u. W. VI, 18 Nr. 95; RFH. IA 17/27, St. u. W. VI, 398 Nr. 330; RFH. VI A 95/27, St. u. W. VI; 111 Nr. 150; RFH. VI A 92/27, St. u. W. VI, 112 Nr. 151; RFH. I A 30/27, St. u. W. VI 685; RFH. Bd. 21 S. 62 usw.

sondern die Tatsache, daß ein Gegenstand nach kaufmännischen Anschauungen als zum Vermögen des Buchführenden gehörig anzusehen ist.[35]

Für die Zwecke der Einkommensbesteuerung ist eine auch nur summarische Aufnahme des nicht dem Betriebe dienenden Vermögens nicht erforderlich;[36] es muß vielmehr, wenn sie erfolgt ist, dieses Vermögen ausgeschieden werden, da Gewinn i. S. des § 13 EinkStG. nur der Zuwachs des Betriebsvermögens ist, während die Berücksichtigung des Privatvermögens in der handelsrechtlichen Bilanz von dem Gesichtspunkt aus gefordert wird, daß es einen Faktor für den Kredit und die Spekulation des Kaufmannes bilde. Die für das Handelsrecht in früheren Reichsgerichtsentscheidungen festgelegte Forderung trägt, wie an früherer Stelle betont wurde, den kaufmännischen Anschauungen in keiner Weise Rechnung. Die Einkommensteuerbilanz entspricht also etwa der Betriebsbilanz i. S. des § 72 des Betriebsrätegesetzes vom 4. Februar 1920.[37] Sie ist eine Ertragsbilanz nach der kaufmännischen Praxis und zwar eine Ertragsbilanz vom Standpunkt des Unternehmers als Kapitalist und Mitarbeiter, da die Entlohnung der Arbeitskraft des Unternehmers und die Verzinsung seines Kapitals bei der Gewinnermittlung nicht ausgeschieden wird. Die nicht dem Betrieb entstammenden Änderungen des Eigenkapitals, wie z. B. Einlagen und Abhebungen, stellen selbstverständlich nicht Ertrag dar.

Entscheidend für die steuerliche Behandlung eines Gegenstandes ist nicht die Tatsache seiner Verbuchung oder Nichtverbuchung, sondern die Frage der tatsächlichen Verhältnisse unter Berücksichtigung der Verkehrsauffassung.[38] Zu den dem Vermögensvergleich unterliegenden Betriebsgegenständen i. S. des Einkommensteuerrechtes gehören alle Gegenstände, die dem Gewerbebetriebe dienen und im wirtschaftlichen Eigentum des Pflichtigen stehen. Der Begriff des wirtschaftlichen Eigentums braucht sich dabei keineswegs mit dem zivilrechtlichen Eigentumsbegriff zu decken. Daraus geht ohne weiteres hervor, daß auch gegen Anzahlung gekaufte Gegenstände bilanzpflichtig sind. Nach § 80 Abs. 1 RAO. wird „wer einen Gegenstand als ihm gehörig besitzt", „i. S. der Steuergesetze wie ein Eigentümer behandelt".[39]

35. Vgl. hierzu Staub-Könige: HGB., neueste Aufl., Anm. 4 zu § 40; Rehm: Die Bilanzen der AG.en, 2. Aufl. München 1914, S. 19 ff.; a. A. Lehmann-Ring: HGB., Anm. 2a zu § 39.
36. Vgl. hierzu o. S. 17.
37. R. G. Bl. S. 147 u. § 1 des Ges. über die Betriebsleitg. und die Betriebsgewinn- u. Verlustrechnung v. 5. 2. 21.
38. Vgl. hierzu z. B. RFH. v. 3. 11. 27, VI A 623/27, St. u. W. VI Nr. 566 u. RFH. Bd. 12 S. 142.
39. Der RFH. führt in seinem Urteil v. 12. Juni 1922, III A 246/22, St. u.

Dient ein Gegenstand dem Gewerbebetrieb, dann ist er also bilanzpflichtig, gleichgültig ob er tatsächlich in die Bilanz aufgenommen ist oder nicht; dient er nicht dem Betrieb, dann gehört er auch nicht in die Bilanz und hat beim Vermögensvergleich auszuschalten. Die Entscheidung darüber, ob es sich um Gegenstände des Betriebsvermögens handelt, liegt beim Steuerpflichtigen, sie hat aber nach den tatsächlichen Verhältnissen zu geschehen. Ausnahmen bestehen einkommensteuerlich insofern, als alle einer offenen Handelsgesellschaft, Aktiengesellschaft, Gesellschaft mbH. usw. gehörenden Gegenstände als Betriebsvermögen angesprochen werden, da hier eine Abzweigung von einzelnen Teilen als Kapitalvermögen usw. nur schwer durchzuführen wäre.[40]

Die Frage, ob es sich um gewerbliches oder privates Vermögen handelt, ist nicht immer ganz einfach zu beantworten. Zahlreiche mögliche und denkbare Grenzfälle werden nur auf Grund der Einzelverhältnisse entschieden werden können. Sind z. B. Wertpapiere, bei denen die Frage ob bilanzpflichtig oder nicht wegen ihrer Beweglichkeit eine besondere Rolle spielt, aus den Mitteln des Betriebes angeschafft, dann zählen sie grundsätzlich zum Geschäftsvermögen, gleichgültig ob eine Besteuerung nach § 12 oder § 13 EinkStG. in Frage kommt. Die Wertpapiere können natürlich auch in das Privatvermögen übergeführt werden, wie auch umgekehrt aus dem Privatvermögen Gegenstände in Betriebsvermögen verwandelt werden können. Der Grundsatz des § 344 Abs. 1 HGB., daß die von einem Kaufmann vorgenommenen Rechtsgeschäfte im Zweifel als zum Betriebe seines Handelsgewerbes gehörig gelten, ist auch einkommensteuerlich von Bedeutung.[41] Entscheidend wird letzten Endes immer der Zweck der Verbuchung und der Umwandlung für die Beurteilung der Zugehörigkeit sein müssen.[42]

W. 1922 Sp. 973, aus: „Steuergesetze sind in erster Linie wirtschaftlicher Natur (§ 4 AO.). Sie treffen Vermögen und Einkommen weniger aus dem rechtlichen Gesichtspunkt des Eigentums, als vielmehr aus dem wirtschaftlichen der Verfügbarkeit (§ 80 Abs. 1 AO). Alles, was unter diesem Gesichtspunkt als Vermögen des Steuerpflichtigen anzusehen ist, wird bei ihm besteuert und kommt deshalb für eine Sonderbesteuerung nicht in Betracht. Die Werte aber, die der St. Pfl. nicht für seine wirtsch. Zwecke verwenden darf, gehören, auch wenn er formalrechtlich Eigentümer ist, wirtschftl. nicht zu seinem Vermögen und sind ihm deshalb steuerrechtlich nicht zuzurechnen". Die gleiche Auffassung ist auch in anderen Urteilen des RFH. ausgesprochen. Vgl. z. B. RFH. Bd. 15 S. 111; 18, 73; 19, 113 usw.

40. Vgl. hierzu RFH. 15, 200 u. RFH. I A 96/27 v. 22. 4. 27, St. u. W. VI Nr. 681.
41. Vgl. hierzu RFH. Bd. 12 S. 139.
42. Vgl. hierzu RFH. III A 147/23 v. 9. 5. 23, St. u. W. II Sp. 689; RFH. VI A 786/27, v. 14. 12. 27, St. u. W. VII Nr. 44 u. Strutz: EinkStG. 25, Anm. 44 zu § 13.

In der handels- und einkommensteuerrechtlichen Literatur wird stets auf die Unterscheidung zwischen der Bilanzfähigkeit der einzelnen Gegenstände und ihrer Bilanzpflichtigkeit hingewiesen. Wir können demgegenüber davon ausgehen, daß alle derivativ erworbenen Vermögensgegenstände sowohl handelsrechtlich wie auch einkommensteuerlich bilanzpflichtig sind. Handelsrechtlich insofern, als jeder gegen Entgelt erworbene Gegenstand zum mindesten mit dem sog. Erinnerungswert festgehalten werden muß. Originäre Vermögenswerte sind, solange sie nicht realisiert sind, dagegen weder bilanzpflichtig noch bilanzfähig. Das gleiche gilt für die Einkommensteuerbilanz, nur daß hier im Interesse der Gleichmäßigkeit der Besteuerung willkürliche Bewertungen sowohl nach oben wie nach unten grundsätzlich unstatthaft sind. Den Grundsatz der vorsichtigen Bilanzierung erkennt dagegen, wie der Reichsfinanzhof wiederholt festgestellt hat, auch das Steuerrecht an.[43]

Vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus ist diese Unterscheidung in bilanzfähige und bilanzpflichtige Posten abzulehnen. Eine richtige periodische Gewinnermittlung erfordert die Ansetzung sämtlicher im Laufe der Periode entstandener Aufwendungen, aber auch nur diese und demgemäß für die Bilanz die Einstellung aller vorhandenen Vermögensteile. Lediglich die Schwierigkeiten, die sich bei der praktischen Durchführung der Abgrenzung von Aufwands- und Leistungsrechnung ergeben, lassen in gewissem Sinne eine Unterscheidung in bilanzfähige und bilanzpflichtige Posten als gerechtfertigt erscheinen. Die Schwierigkeiten treten beispielsweise besonders hervor bei den sog. schwebenden Geschäften und den immateriellen Vermögensgütern. Es handelt sich dabei mit a. W. um die Schwierigkeiten, die einer genauen Wertermittlung und Abgrenzung entgegenstehen. Das Steuergesetz sucht im Rahmen des der Steuer zugrundeliegenden Einkommensbegriffes den Gewinn in seiner vollen Höhe zu erfassen, d. h. den gesamten in dem Steuerabschnitt realisierten Vermögenszuwachs des Betriebsvermögens. Bilanzpflichtig i. S. des Einkommensteuergesetzes sind daher alle Posten, die zur Abgrenzung des Periodenertrages i. S. des Gesetzes notwendig sind.

Soweit für die Ausgaben Vermögenswerte eingehen, die mehr als einem Jahre zugute kommen, sind diese bilanzpflichtig. Ob sie mittelbar oder unmittelbar dem Betrieb dienen, ist dabei ebenso unbeachtlich, wie ob es sich um materielle oder immaterielle Güter han-

43. Vgl. hierzu RFH. I A 233 v. 16. 1. 22, St. u. W. II Sp. 552; RFH. Bd. 4 S. 286; 7, 130; 8, 312; 10, 114; 16, 4 u. RFH. I A 231/20 v. 12. 11. 21, St. u. W. I Sp. 245.

delt.[44] Voraussetzung ist nur, daß sie gegen Entgelt erworben wurden. Wertminderungen der bilanzierten Vermögensgegenstände sind abzuschreiben nach den Bewertungsvorschriften des Einkommensteuergesetzes im Rahmen des Handelsrechtes.[45] Ein nicht gegen Entgelt erworbener Wert ist weder handelsrechtlich noch einkommensteuerlich bilanzpflichtig bezw. bilanzfähig.[46]

Wie weit bei der Abgrenzung des Periodenertrages zum Zwecke einer exakten Gewinnermittlung zu gehen ist, ist Tatfrage. Im allgemeinen widerspricht es nicht den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, Ausgaben und Einnahmen, die mit gewisser Regelmäßigkeit wiederkehren, auch wenn sie einem Zeitabschnitte, der über den Steuerabschnitt hinausgeht, zugute kommen, nicht zu bilanzieren. Auch die Frage der Genauigkeit der Gewinnermittlung ist letzten Endes eine Kostenfrage. In jedem Betrieb ergeben sich alljährlich gewisse Aufwendungen für Anlagegegenstände (Werkzeuge, Büroutensilien usw.), die im allgemeinen regelmäßig wiederkehren. Im Endergebnis kommt es daher auf dasselbe heraus, ob diese Gegenstände alle im einzelnen nach der jeweiligen Zeitdauer ihrer Nutzung als Aufwand auf die einzelnen Jahre verteilt werden, oder ob sie sofort, als nur den Ertrag des Anschaffungsjahres mindernd, über Verlustkonto abgeschrieben werden. Die Regelmäßigkeit der Wiederkehr schafft hier einen natürlichen Ausgleich. Inwieweit allerdings diese aus reinen Zweckmäßigkeitsgründen erlaubte sofortige Abbuchung solcher laufenden Aufwendungen zulässig ist, richtet sich nach Art und Umfang des Betriebes und ist nach dem einzelnen Fall zu beurteilen. Nach der Entscheidung des Reichsfinanzhofes vom 24. Juni 1926[47] sind für die buchmäßige Behandlung dieser Ausgaben die Grundsätze der Verkehrsauffassung auch für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend. Es soll dabei, wie ausdrücklich betont wird, nicht kleinlich geurteilt werden.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß die rein statische Bilanzauffassung des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes, das nur Gegenstände im Rechtssinne für bilanzfähig erklärte, durch die

44. Vgl. hierzu Strutz: EinkStG. 25, Anm. 47 zu § 13; Staub-Könige: HGB. Anm. 5 zu § 40; Passow: Die Bilanzen der privaten Unternehmungen, 2. Aufl., Lpz. 1918, Bd. 1, S. 65; Simon: Bilanzen der AG.en, S. 168 f.; Rehm: Bilanzen, S. 16 ff.; Reisch-Kreibig: Bilanz und Steuer, Bd. 2 § 7; Lion: Bilanzsteuerrecht S. 192 Anm. 265; Preuß. OVGSt. Bd. 11, S. 422 u. 15 S. 344 usw.
45. Vgl. hierzu RFH. Bd. 2 S. 119; 10, 250; 3, 166.
46. Vgl. hierzu Evers: KörpStG. 25, Anm. 12 IV d. § 19; Lion: Die Besteuerung d. Geschäftswertes, St. u. W. VI Sp. 725 ff. und die Ausführungen Beckers und Flechtheims in der Beilage zu Nr. 24 der Mitt. der Ind. u. Handelskammer zu Berlin v. Dezember 1926.
47. VI A 212/26, St. u. W. V Sp. 1651.

Rechtsentwicklung beseitigt wurde. Die sog. transitorischen Posten sind, Aufwand und Leistung aufeinander abstimmend, als Abgrenzungsposten des Vermögens und der periodischen Erfolgsrechnung in Gesetz und Rechtsprechung heute allgemein anerkannt.[48] Auch in der Einkommensteuerbilanz, in der ja der tatsächlich erzielte Jahresgewinn ermittelt werden soll, sind diese Abgrenzungsposten, zwar nicht selbständig für sich, aber als Wertberichtigungsposten des Gesamtvermögens zulässig, wie der Reichsfinanzhof bereits im Urteil v. 15. Okt. 24 anerkannt hat.[49]

Auch das Einkommensteuergesetz kennt zwar, ebenso wie das Handelsrecht, grundsätzlich nur eine Bewertung der Einzelgegenstände; das schließt aber nicht aus, daß es bei der Bewertung der einzelnen Vermögensteile solche Bewertungsposten gibt, die sich auf die Gesamtheit der Vermögensgegenstände beziehen. Bei diesen Abgrenzungsposten handelt es sich um die sog. schwebenden Verbindlichkeiten, vor- und nachgezahlte Mieten, Versicherungsprämien usw. Soweit die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung und der Verkehrsauffassung die Bilanzierung dieser wertberichtigenden Abgrenzungsposten erfordern, sind sie auch steuerlich zu berücksichtigen.

Gegenüber dem Vermögensvergleich der nach der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu Versteuernden ergeben sich für die bilanzmäßige Gewinnermittlung wesentliche Unterschiede. Im § 12 ist erschöpfend aufgezählt, welche Vermögensgegenstände dem Bestandsvergleich unterliegen. Die zu vergleichenden Erzeugnisse, Waren, Vorräte, Gebäude und Gegenstände des beweglichen Anlagekapitals sind begrifflich nicht „das“ Betriebsvermögen i. S. des § 13 EinkStG.

Zunächst hat dort nach ausdrücklicher Vorschrift Grund und Boden beim Bestandsvergleich auszuscheiden. Damit entfällt für diese Pflichtigen die Möglichkeit, Wertminderungen der betrieblich genutzten Grundstücke vom Gewinn zu kürzen, wie andrerseits allerdings auch realisierte Wertsteigerungen entsprechend nicht zu berücksichtigen sind.[50] Die Bedeutung dieser Sonderregelung wurde bereits dahin charakterisiert,[51] daß es sich hierbei weniger um eine Durchbrechung des dem Gesetz zugrundeliegenden Gewinnbegriffes, als vielmehr um eine Vereinfachung des Ermittlungsverfahrens für die nicht Bücher führenden Steuerpflichtigen handelt.

Der inhaltlich bedeutendste Unterschied des Bestandsvergleiches nach § 12 gegenüber dem nach § 13 ergibt sich aus der formal-

48. S. o. S. 18.
49. VI A 174/24 Bd. 15 S. 5 ff.
50. S. o. S. 34.
51. S. o. S. 50.

juristischen Abgrenzung der im § 12 aufgezählten Vermögensgegenstände. Alle Werte, die nicht Vermögensgegenstände i. S. des § 12 darstellen, sind dort beim Bestandsvergleich nicht zu berücksichtigen. Die durch Fortschreibung der nicht in dem laufenden Jahre realisierten Aufwendungen und Leistungen entstehenden wirtschaftlichen Vermögenswerte, die den Periodenertrag aufeinander abstimmenden Abgrenzungsposten sind, da sie nicht Gegenstände im Rechtssinne bezw. i. S. des § 12 EinkStG. darstellen, in den Bestandsvergleich der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung nicht einzubeziehen. Daraus ergibt sich in Verbindung mit der formellen Abgrenzung der Einnahmen und Ausgaben für die Ermittlung des § 12 ohne weiteres die Unmöglichkeit einer den wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden genauen Abstimmung des Periodenertrages. Für die vom Standpunkt des Abschlußtages aus voraus- oder nachgezahlten Mieten, Zinsen, Versicherungsprämien usw. gehen keine dem Bestandsvergleich unterliegenden Vermögenswerte ein; da sie aber bereits fällig oder tatsächlich schon geleistet sind, beeinflussen sie in voller Höhe den Gewinn des Ausgabe- bezw. des Einnahmejahres. Auch für die Berücksichtigung sog. schwebender Geschäfte ist, selbst wenn ein Verlust daraus schon feststeht, nach § 12 im Bestandsvergleich kein Raum gegeben.

Die Bedeutung der rohen Abgrenzung des Ermittlungsverfahrens und demgemäß des rohen Gewinnbegriffes nach § 12 wurde bereits oben behandelt.[52] Ob diese Ermittlungsart steuerlich vor- oder nachteilig ist, ist Tatfrage. Betriebswirtschaftlich und auch vom Standpunkt der Steuer aus ist grundsätzlich eine verfeinerte Gewinnermittlung und eine Besteuerung gemäß der tatsächlichen Leistungsfähigkeit zu erstreben. Andererseits muß aber auch den Bedürfnissen der Pflichtigen hinsichtlich der Methode ihrer Gewinnermittlung Rechnung getragen werden. Das verfeinerte, nach Aufwand und Leistung abgestimmte Vermögensvergleichsverfahren setzt gegenüber dem rohen Einnahmen- und Ausgabenverfahren ein weiter reichendes wirtschaftliches Verständnis und im Interesse eines gesicherten Steuereinganges bestimmte Garantien hinsichtlich der Kontinuität der angewandten Ermittlungsgrundsätze voraus. Diese Sicherheit kann durch Zugehörigkeit zu einer bestimmten Berufsart, die die Unterwerfung unter die entsprechenden Grundsätze einschließt, oder durch die Führung von Handelsbüchern und damit die freiwillige Anerkennung der vom Handelsrecht vorgeschriebenen und von der Verkehrsauffassung ausgebildeten Grundsätze gewährleistet sein.

52. S. o. S. 45 f.

6. Bedeutung für die Wahlvorschrift des § 19 Abs. 2 EinkStG.

a) Einführung in das Problem.

Es wurde bereits darauf hingewiesen, daß das Handelsgesetzbuch das von dem Kaufmann bei der Bilanzierung anzuwendende Mindestmaß an Vorsicht festzulegen sucht, v. a. aber die Bewertung und damit auch den Gewinn nach oben begrenzt. Die Einhaltung dieser Höchstwertvorschriften ist Voraussetzung für die Verwirklichung des Begriffes der handelsrechtlichen Ordnungsmäßigkeit. Ansetzung niederer Werte, Verbuchungen von Anlageerweiterungen über Unkosten usw. sind handelsrechtlich stets erlaubt. Das Einkommensteuergesetz stellt demgegenüber teilweise von den handelsrechtlichen Grundsätzen abweichende Vorschriften auf, die besonders die Festlegung der Werbungskosten und die Frage der Bewertung betreffen.[53] Die ordnungsmäßige Buchführung i. S. des Handelsrechtes bildet zwar die Grundlage für die Einkommensteuerermittlung, es sind aber gem. Satz 2 des § 13 EinkStG.: „bei der Ermittlung des Gewinnes die Vorschriften dieses Gesetzes über die Entnahmen aus dem eigenen Betrieb (§ 12 Abs. 2), die abzugsfähigen Ausgaben (§§ 15—18) und die Bewertung (§§ 19—21) zu beachten".

Daß die Privatentnahmen nicht als Verlust zu buchen sind, bezw. dem Gewinn hinzugerechnet werden müssen, gilt sowohl vom Standpunkt des Handelsrechtes als auch von dem der Betriebswirtschaftslehre als Grundsatz ordnungsmäßiger Buchführung, sodaß sich eine Bezugnahme für die nach der Bilanzrechnung zu versteuernden Pflichtigen auf diese Bestimmung eigentlich erübrigt. Der kaufmännische Gewinn wie auch der steuerliche Gewinn ist nicht ein Ertrag vom Standpunkt des Unternehmers als Mitarbeiter und Geldgeber; die Entlohnung seiner Arbeitskraft und die Verzinsung des Eigenkapitals stellen Teile des Gewinnes dar. Privatentnahmen sind also nicht als den Gewinn mindernde Kosten aufzufassen, sondern als vorweggenommener Gewinn. Hinsichtlich der im § 15 EinkStG. genannten, den Gewinn beeinflussenden Fak-

53. In der Begründung z. Entw. d. EinkStG. (S. 46) heißt es hierzu: „Grundsätzlich soll die Steuerbilanz sich also an die Handelsbilanz anschließen. Eine volle Übereinstimmung besteht aber nicht. In der kfm. Bilanz ist dem Ermessen des Geschäftsmannes ein weiterer Spielraum gelassen, er darf sich nur nicht zu hoch einschätzen. In der Einkommensteuerbilanz, die keine Bestands-, sondern eine Erfolgsbilanz ist, sollen die tatsächlichen Geschehnisse innerhalb eines Steuerabschnittes ihren Ausdruck finden. Daher müssen, abgesehen von der sachlichen Richtigkeit, die Werte zutreffend sein und eine Reihe von spez. Steuervorschriften berücksichtigt werden."

toren kommen für uns hauptsächlich die in § 16 näher umschriebenen Werbungskosten in Frage. Bei den sonstigen „abzugsfähigen Ausgaben“ handelt es sich, wie bei den Schuldzinsen, teils ebenfalls um Werbungskosten, teils um „Sonderleistungen“, die aus sozialen Gründen ausdrücklich als abzugsfähig erklärt werden.

Für das erste Jahr, in dem ein Gegenstand zu bilanzieren ist, läßt das Einkommensteuergesetz dem Pflichtigen ohne Rücksicht auf einen daraus resultierenden höheren oder geringeren Gewinn grundsätzlich die Wahl zwischen dem gemeinen Wert und dem Anschaffungspreis. Handelsrechtlich besteht diese Wahlmöglichkeit bekanntlich nur für die nach § 40 HGB. Bilanzpflichtigen, während die Aktiengesellschaften usw. grundsätzlich zum jeweils niederen Wert bilanzieren müssen. Diese Möglichkeit der Einsetzung des höheren gemeinen Wertes, also die Verrechnung von noch nicht realisierten Konjunkturgewinnen, hat besondere Bedeutung für einen evtl. Gewinnausgleich, der bei der starken Progression der Steuersätze ja eine besondere Rolle spielt. Die Möglichkeit der Ansetzung eines höheren gemeinen Wertes ist z. B. dann vorteilhaft, wenn in dem betr. Jahr auch bei Verrechnung der Wertsteigerung kein oder nur ein geringer Gewinn entsteht, und der hohe Anlagewert durch die Möglichkeit der künftigen Abschreibung (sowohl durch Absetzungen für Abnutzung wie auch durch die wirtschaftliche Abschreibung) auch in den folgenden Jahren den Gewinn herabdrückt. Die Geltendmachung von länger währenden bezw. höheren Absetzungen (§ 16 EinkStG.) kommt selbstverständlich nur für die der Abnutzung unterliegenden Vermögensteile in Betracht, während die Verbrauchs- oder sonstigen Werte wie Effekten usw. nur die Möglichkeit der Abschreibungen wegen Wertminderung bieten.

Welche Werte müssen nun in der steuerlichen Gewinnermittlungsbilanz eingesetzt werden, bezw. wie weit dürfen die zur handelsrechtlichen Buchführung Verpflichteten oder die freiwillig Bücher führenden Gewerbetreibenden die von den Vorschriften des HGB. abweichenden Werte der Einkommensteuerbilanz zugrundelegen?

Die Fassung der Vorschrift, daß die steuerlichen Sonderbestimmungen „zu beachten“ sind, muß als eine der stärksten Schwächen des Gesetzes bezeichnet werden. Was heißt hier zu beachten? In welchem Verhältnis stehen die steuerlichen Sondervorschriften zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, d. h. zu den im HGB. festgelegten Bestimmungen und den in der kaufmännischen Praxis ausgebildeten Grundsätzen? Im § 33 Abs. 2 a REinkStG. hieß es: „Bei Steuerpflichtigen, welche Handelsbücher nach den Vorschriften des HGB. führen, ist der Geschäftsgewinn unter Beachtung der Vorschriften des § 15 nach den Grundsätzen zu berechnen

wie sie für die Inventur und Bilanz durch das HGB. vorgeschrieben sind". Auch hier waren Zweifel entstanden, „ob es sich lediglich um eine besondere Berechnungsvorschrift handelte, oder ob § 33 Abs. 2 eine den Umfang des steuerbaren Einkommens bestimmende materielle Vorschrift war".[54] Die überwiegende Meinung im Schrifttum vertrat den letzteren Standpunkt und auch der Reichsfinanzhof hat sich in seinem Urteil v. 16. Jan. 23[55] dieser Auffassung angeschlossen. Grundsätzlich war damit der nach kaufmännischen Gesichtspunkten ermittelte Vermögenszuwachs steuerpflichtig. Auch spätere Urteile des obersten Steuergerichtes haben an dieser Auffassung unverändert festgehalten.[56] Es fehlte allerdings auch nicht an führenden Steuerrechtlern, die diese Entscheidungen bekämpften,[57] fest stand jedoch damit, daß § 33 Abs. 2 materielles Recht schuf: Die Handelsbilanz war der Gewinnermittlung soweit zugrunde zu legen, als nicht § 15 a. EinkStG. und der durch das Geldentwertungsgesetz vom März 1923 hinzugefügte § 33 a den handelsrechtlichen Grundsätzen entgegenstand.

Ist nun die Vorschrift des § 13 Satz 2 EinkStG., der ja nach der Begründung[58] dem früheren § 33 Abs. 2 im allgemeinen nachgebildet ist, ebenfalls dahingehend zu verstehen, daß zwar die ordnungsmäßige Buchführung nach dem Handelsrecht als Grundlage der Besteuerung anzusehen ist, aber trotzdem unter allen Umständen die Vorschriften der §§ 15—21 EinkStG. zu beachten und anzuwenden sind, oder bedeutet der Ausdruck „zu beachten" nur soviel, als nicht außer acht lassen, d. h. da anzuwenden, wo er dem Endziel des Gesetzes nicht entgegensteht? Mit a. W., haben wir es hier mit einer unbedingt anzuwendenden Bestimmung, mit einer materiellen Rechtsvorschrift zu tun oder muß erst versucht werden, die jeweils anzuwendenden Grundsätze durch eine dem allgemeinen oder dem besonderen Sinn entsprechende Auslegung zu suchen?

b) Die Auslegungen im Schrifttum und die Entscheidung des Reichsfinanzhofes.

Einigkeit besteht darüber, daß für die Fälle des § 12 Abs. 1 EinkStG., in denen die modifizierte Einnahmen- und Ausgabenrechnung der Besteuerung zugrundegelegt wird, sowohl die abzugs-

54. Begründung z. Entw. EinkStG. 25., S. 46.
55. Bd. 11 S. 249 ff., i. d. Dt.St.Ztg. v. März 23 ausführlich von Evers besprochen.
56. Vgl. RFH. Bd. 13 S. 101; Bd. 15 S. 200.
57. z. B. Rosendorff i. Dt.St.Ztg. XII S. 189, Geiler: i. Mitt. d. St.Ausk. St. d. Reichsverb. d. Dt. Ind., VI S. 34 u. Dt.St.Ztg. X S. 444; Wünschmann: i. Dt.St.Ztg. X S. 402 u. i. Neue Steuerrundschau 1923 S. 123.
58. s. Begründung z. Entw. d. EinkStG. 25. S. 46.

fähigen Ausgaben in §§ 15—18 wie auch die Bewertungsgrundsätze in den §§ 19—21 erschöpfend geregelt sind. Diese Steuerpflichtigen müssen also, soweit für den einzelnen Gegenstand nach dem Gesetz bestimmte Werte anzusetzen sind, diese zugrundelegen. Gestatten die steuerlichen Vorschriften die Wahl zwischen verschiedenen Werten, so können sie sich für die eine oder andere Wertart entscheiden, ohne Rücksicht auf einen hieraus entstehenden höheren oder niederen Gewinn. Auch darüber, daß die Begriffsbestimmung des steuerlichen Gewinnes buchführender Kaufleute nach dem neuen Einkommensteuergesetz weiter gefaßt ist als die des § 33 Abs. 2 im früheren Gesetz, dürfte keine Meinungsverschiedenheit bestehen. Für die Begriffsbildung sind nicht mehr nur entscheidend die Grundsätze, wie sie „für Inventur und Bilanz nach dem HGB. vorgeschrieben sind", sondern auch die nach Handelsbrauch üblichen Grundsätze sind für die steuerliche Gewinnermittlung anerkannt, soweit das Gesetz nicht ausdrücklich etwas anderes vorschreibt.

Hinsichtlich der Auslegung des Verhältnisses der für die Buchkaufleute zugrunde zu legenden bilanzmäßigen Gewinnermittlung für die Besteuerung, d. h. also der Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung zu den einkommensteuerlichen Sondervorschriften haben sich zwei Gruppen von Meinungen gebildet. Während die eine die Auffassung vertritt, daß die nach § 13 zu beachtenden Vorschriften stets den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung vorgehen, steht die andere Gruppe auf dem Standpunkt, daß sie nur zu beachten seien, in dem Sinne von nicht außer acht zu lassen, daß sie die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung lediglich ergänzen.

Zur ersten Gruppe, die den zu beachtenden Vorschriften des Steuergesetzes immer den Vorrang gegenüber den handelsrechtlichen Grundsätzen einräumen, gehören v. a. Kuhn, Rosendorff, Meyer[59] usw.; zur zweiten Gruppe, die die Auffassung vertritt, daß die Grundsätze ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung nur durchbrochen werden, soweit ihrer Anwendung einkommensteuerliche Sondervorschriften zwingend entgegenstehen, zählen besonders Becker, Mirre, Kennerknecht, Mrozek, Evers Eckstein[60] u. a. Innerhalb dieser beiden voneinander grundsätzlich verschiedenen Auffassungen gehen die Meinungen über die Auslegung in Einzelheiten wieder mehr oder weniger auseinander. Es wird zweckmäßig sein, die Auffassungen der Hauptvertreter dieser beiden Gruppen zunächst kurz anzuführen, um die Gründe des Für und Wider kennen zu lernen und dann zu versuchen, selbständig zu dem Problem Stellung zu nehmen.

59. Dt.St.Ztg. 1926 Sp. 962.
60. Steuerarchiv 1926 Nr. 6, 7 und 11.

Die Vertreter der ersten Gruppe stützen sich in der Hauptsache auf die frühere Begründung und Auslegung des § 33 Abs. 2 a. EinkStG. und die dazu ergangenen Reichsfinanzhofsentscheidungen, wonach die Spezialvorschriften als materielle Rechtsnormen unbedingt einzuhalten sind. Konsequenterweise kommen Kuhn, Rosendorff, Lion[61] usw. zu der Auffassung, daß auch die nach dem neuen Gesetz zu beachtenden Sondervorschriften des Steuergesetzes unter allen Umständen beachtet, d. h. eingehalten werden müssen.

Kuhn als ganz formal eingestellter Steuerjurist ist der Anschauung,[62] daß die Spezialvorschriften den allgemeinen Grundsätzen des HGB. vorgehen, daß allein die steuerlichen Bewertungsvorschriften für die steuerliche Gewinnermittlung maßgebend sind. Er kommt folgerichtig zu dem Ergebnis, daß jedem Kaufmann, also auch der Kapitalgesellschaft, die Wahlmöglichkeit hinsichtlich der einzelnen Bewertungsart im Falle des § 19 Abs. 2 EinkStG. gegeben ist; denn, wenn die Vorschriften des Einkommensteuerrechtes maßgebend sind, dann gelten sie für jeden. Es verstößt andererseits auch gegen den Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit, dem einen die Wahlmöglichkeit einzuräumen und dem anderen nicht.

Rosendorff, der, wie oben angeführt,[63] nach wie vor die Auffassung vertritt, daß § 33 Abs. 2 des ersten Reichseinkommensteuergesetzes lediglich eine besondere Berechnungsvorschrift darstellt, gibt in seinem Kommentar zum KörpStG. 1925 der Überzeugung Ausdruck, daß die Bestimmungen des jetzigen § 13 dem Meinungskampf ein Ende gemacht hätten, indem sie keinen Zweifel darüber ließen (sowohl durch die Fassung des § 13 als auch durch seinen Zusammenhang mit § 7 Abs. 2 Ziff. 1), „daß die Vorschrift eine den Umfang des steuerbaren Einkommens bestimmende materielle Bestimmung darstellt".[64] Er kommt also hinsichtlich der Bedeutung des zu „beachten" zu der gleichen Auffassung wie Kuhn, d. h. er läßt sämtliche Sonderbestimmungen des Einkommensteuergesetzes den Grundsätzen ordnungnsmäßiger Buchführung vorgehen.

Die zweite Gruppe geht bei der Auslegung des Verhältnisses der steuerlichen Grundsätze zu denen des Handelsrechtes und der Verkehrsauffassung von anderen Gesichtspunkten aus. Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung buchführender Gewerbetreibender sei in erster Linie die kaufmännische Buchführung. Die Sondervorschriften des Steuergesetzes sollen zwar beachtet werden, aber nur in dem Sinne, daß sie zu berücksichtigen sind, soweit es im Rahmen der handelsrechtlichen Bestimmungen möglich ist. Die Ver-

61. St. u. W. VI Sp. 769 ff.
62. Kuhn: EinkStG. 25, Anm. 2 zu § 19 u. Steuerarchiv 1927 S. 35.
63. S. o. S. 61 Anm. 57.
64. Rosendorff: a. a. O., S. 217, Anm. 8 z. § 13 EinkStG.

treter dieser Auffassung kommen im einzelnen zu recht verschiedenen Ergebnissen.

Mirre[65] legt den Ausdruck zu beachten grundsätzlich aus als maßgebend sein, soweit die beiderseitigen Grundsätze sich nicht miteinander vereinigen lassen, weil das Steuerrecht bestimmte Richtlinien aufstellt, die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung im einzelnen Fall dagegen recht zweifelhaft seien. Gestatten die handelsrechtlichen Grundsätze mehrere Wege, das Einkommensteuergesetz nur einen, so ist dieser beiden Gebieten gemeinsame Weg einzuschlagen. Das gleiche gilt im umgekehrten Fall, wenn also steuerlich zwei Möglichkeiten bestehen, das Handelsrecht aber nur eine zuläßt. Es soll stets versucht werden, eine Auslegung zu finden, die mit den Regeln ordnungsmäßiger Buchführung vereinbar ist. Das Wahlrecht für die Bewertung nach § 19 EinkStG. soll nach Mirre für Aktiengesellschaften usw. wegen der entgegenstehenden Bestimmungen des § 261 HGB. und hinsichtlich der Bewertung der Anlagegegenstände für die GmbH. wegen § 42 GmbHG. nicht bestehen. Einen allgemeinen Grundsatz der nach § 40 HGB. Bilanzpflichtigen, nur realisierte Gewinne auszuweisen, erkennt er im Gegensatz zu Becker[66] nicht an. Für diese Steuerpflichtigen soll also die Einsetzung eines höheren gemeinen Wertes gegebenenfalls zulässig sein; es sei doch ein merkwürdiges Ergebnis, wenn eine tatsächlich geglückte Spekulation buchmäßig als mißglückt behandelt werden müsse.

Mirre geht bei der Auslegung der einkommensteuerlichen Bewertungsvorschriften insofern am weitesten, als er gestatten will, zwischen Anschaffungs- und gemeinem Wert einen beliebigen Wert zu wählen.[67]

Auch Strutz will die Sondervorschriften des Einkommensteuergesetzes unbedingt beachtet haben; soweit jedoch handelsrechtliche und steuerliche Grundsätze gleichzeitig angewandt werden können, müssen diese der steuerlichen Gewinnermittlung zugrunde gelegt werden.[68]

Kennerknecht legt die Bestimmung zu beachten ebenfalls aus i. S. von maßgebend sein, schränkt aber ihre Tragweite auch insofern ein, als die steuerlichen Sonderbestimmungen nur insoweit maßgebend sein sollen, als sie den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buch-

65. Mirre: KörpStG. 25., Anm. 2 z. § 13 EINKSTG., S. 51 u. Zeitgem. Steuer- u. Finanzfragen 1927 S. 73 ff.
66. S. u. S. 66.
67. Mirre: a. a. O., Anm. 12 z. § 13 EinkStG. u. insbes. Ztgem. Steuer- u. Finanzfragen, a. a. O., S. 74.
68. Strutz: EinkStG. 25., Anm. 10—14 z. § 13 u. Mitt. d. St.Ausk.Stelle d. R. Dt.Ind. 1925, S. 81, St. u. W. VI S. 599.

führung widersprechen.[69] Schreibt also das Aktienrecht vor, daß zwischen Anschaffungs- und gemeinem Wert der jeweils niedrigere zu wählen ist und das Einkommensteuergesetz läßt die Wahl zwischen einem der beiden Werte zu, dann ist die handelsrechtliche Vorschrift ausführbar im Rahmen des Steuergesetzes und die Aktiengesellschaft kann nur den niedrigsten der beiden Werte einsetzen. Wie Mirre begeht auch Kennerknecht, der ähnlich wie Kuhn im allgemeinen formal eingestellt ist, hier eine Inkonsequenz. Wenn er der Auffassung Kuhns gegenüberhält,[70] daß eine Wahlvorschrift keine zwingende Vorschrift im strengen Wortsinne sei, so ist demgegenüber darauf hinzuweisen, daß das „zu beachten" sich nicht auf den einzelnen Wert, sondern auf die Wahlmöglichkeit nach dem Steuergesetz schlechthin bezieht, und dieser Hinweis auf die Wahlvorschrift ist doch insofern zwingender Natur, als nur einer der beiden in Frage kommenden Werte gewählt werden darf, während sonst auch andere Werte möglich wären.

Mrozek will,[71] wie Becker, die Wahlmöglichkeit des Einkommensteuergesetzes noch weiter eingeschränkt wissen. Er betont ebenfalls, daß die steuerlichen Spezialvorschriften nur insoweit zu beachten sind, als sie zwingend etwas von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung Abweichendes vorschreiben. In Betracht kommt hier wohl nur § 18 Abs. 1 Nr. 3 EinkStG. (Verbot des Abzuges von Personalsteuern) und § 17 Abs. 1 Nr. 7 EinkStG. (Steuerfreiheit von Zuwendungen an Unterstützungskassen usw.).[72] Soweit sich steuerliche und handelsrechtliche Bewertungsgrundsätze miteinander vereinbaren lassen, besteht nach der Ansicht Mrozeks keine Wahlmöglichkeit. Insbesondere vertritt er mit Becker die Auffassung, daß es zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung gehöre, daß der Einzelkaufmann und die Personalgesellschaft ebenfalls allgemein nach den Vorschriften des § 261 HGB. bilanzieren.

Becker stellt in den Vordergrund der Untersuchung des steuerlichen Gewinnbegriffes buchführender Kaufleute die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung und ordnet diesem Begriff die gesamte Auslegung der einkommensteuerlichen Sondervorschriften für die nach § 13 zu Versteuernden unter, soweit das Steuergesetz nicht ganz zwingend etwas anderes vorschreibt.[73] Er geht davon aus, daß das neue Gesetz der Rechtsentwicklung durch den Reichsfinanzhof Rechnung getragen habe. Die Grundsätze ordnungsmäßi-

69. Kennerknecht: KörpStG. 25., Anm. 41 z. § 13 EinkStG.; vgl. auch Anm. 6 z. § 16 EinkStG. u. Dt.St.Ztg. 27., S. 104 ff.
70. Kennerknecht: a. a. O., Anm. 3 z. § 19 EinkStG., S. 256.
71. Mrozek: EinkStG. 25., Anm. 8 zu § 13.
72. Vgl. hierzu auch Becker: St. u. W. V Sp. 1793.
73. Becker: St. u. W. IV Sp. 1825 ff. u. V Sp. 667 ff.

ger Buchführung sollen also für die steuerliche Gewinnermittlung nach § 13 grundsätzlich allein maßgebend sein. Während Mirre und Kennerknecht einen Unterschied zwischen den nach § 40 HGB. Bilanzpflichtigen und denen des § 261 HGB., entsprechend dem Gesetz und den früher dazu ergangenen Entscheidungen des Reichsgerichts, anerkennen, steht Becker auf dem Standpunkt, daß das heute geltende materielle Handelsrecht mit diesen alten Entscheidungen nicht mehr identisch sei. Er behauptet, es entspräche den Grundsätzen sorgfältiger Rechnungslegung, daß jeder Kaufmann nach den Vorschriften des § 261 HGB. bilanziere. „Ich würde es bedauern, wenn man je nach der Rechtsform des Betriebes zu verschiedenen Möglichkeiten der Buchführung und damit der für die Einkommensteuer maßgebenden Gewinnermittlung für Aktiengesellschaften, GmbH.gesellschaften und OHG.en oder Einzelkaufleute käme". Diese Auffassung, sagt Becker weiter, „erschüttert die Grundlagen der kaufmännischen Buchführung und das zu keinem anderen Zwecke, als steuerlich etwas zu erreichen, was sicherlich nicht gewollt ist, nämlich entweder die Versteuerung nichtrealisierter Gewinne, die gerade verhindert werden sollte, oder die Möglichkeit in Jahren des Verlustes die Bilanzwerte künstlich und ungesund hoch anzusetzen und so die Versteuerung des Gewinnes bei der Realisierung zu vereiteln".[74] Die Beweisführung Beckers ist insofern konsequent, als er allen buchführenden Gewerbetreibenden die Vergünstigung des Wahlrechtes im Anschaffungsjahre nimmt, also nicht nur den Kapitalgesellschaften, sondern auch den nach § 40 HGB. Bilanzpflichtigen. Eine Verschiedenheit der Bewertungsgrundsätze gegenüber den nach der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung zu Versteuernden bleibt bei dieser Auslegung freilich bestehen.[75] Wenn auch diese Auffassung Beckers dem offenbaren Wortlaut und dem Zweck des Einkommensteuergesetzes Gewalt antut,[76] so hat doch die Rechtsprechung des Reichsfinanzhofes seine Auslegung übernommen.[77]

Hinsichtlich der Beachtung der im § 16 EinkStG. aufgeführten Werbungskosten und der Absetzungen für Abnutzung kommt Becker zu dem Ergebnis, daß man bei enger Auslegung der Vorschriften zu unmöglichen Resultaten kommen würde, und daß deshalb diese Bestimmungen für die Gewinnermittlung buchführender Gewerbetreibender insoweit unbeachtlich seien. „Daß § 13 auf § 16 verweist, bedeutet in der Hauptsache, daß die Bildung stiller Reserven durch

74. Becker: St. u. W. V Sp. 670.
75. S. hierzu u. S. 71.
76. Vgl. hierzu auch Lion: Die Bewertung d. Waren u. Vorräte i. d. Bilanz f. d. Eink.- u. KörpSt., St. u. W. VI Sp. 769 ff.
77. RFH. v. 30. 3. 27. Bd. 21 S. 62, St. u. W. VI Nr. 148.

übermäßige Absetzungen wegen Abnutzung steuerrechtlich nicht zu beachten ist".[78]

Auch Evers geht mit Becker davon aus, daß die zu beachtenden Vorschriften nicht immer und unbedingt für die steuerliche Gewinnermittlung buchführender Gewerbetreibender maßgebend seien.[79] Er schränkt die Anwendbarkeit der steuerlichen Sondervorschriften nach dem neuen Gesetz gegenüber dem alten Recht wesentlich ein. Man käme zu unmöglichen Ergebnissen, wenn man „den kaufmännisch richtig errechneten Bilanzgewinn allenthalben nach den positiven Vorschriften der in Satz 2 (§ 13) aufgezählten Paragraphen des Einkommensteuergesetzes abändern" wollte.[80] „So mißlich es ist, den aus § 33 Abs. 2 des alten Gesetzes in § 13 des neuen übernommenen Ausdruck „beachten" jetzt grundsätzlich anders auszulegen, als es für § 33 geschah, so bleibt m. E. doch nichts anderes übrig".[81]

Evers sucht die Auslegung der steuerlichen Sondervorschriften aus dem dem Gesetz zugrundeliegenden Einkommensbegriff. Das für die buchführenden Gewerbetreibenden der Steuer unterliegende Einkommen ist der aus der normalen Jahresbilanz „in ihrer Eigenschaft als Ertragsbilanz" ermittelte Gewinn. Grundlage der Gewinnermittlung ist der reine Vermögenszuwachs, von dem Vermögenszugänge, die mit dem Ertrag nichts zu tun haben, auszuschalten sind, wie andererseits Entnahmen vom Ertrag dem Gewinn wieder zugeschlagen werden müssen. Wohl gibt es je nach den verschiedenen Zwecken des Handels- und Steuerrechts verschiedene Ermittlungsmethoden infolge der verschiedenartigen Bewertung und der verschiedenen Abgrenzung des Vermögens. Beiden Gebieten gemeinsamer Oberbegriff ist aber der im Wege des Vermögensvergleiches ermittelte Ertrag. „Beachten" heißt zwar nicht maßgebend sein, es besteht aber andererseits kein Grund, daß die steuerlichen Bewertungsvorschriften den handelsrechtlichen Grundsätzen nicht vorgehen, soweit sie nicht gegen den Oberbegriff verstoßen, den Vermögensvergleich nicht unmöglich machen. Lassen sich die Spezialvorschriften des Steuergesetzes mit dem Grundsatz, „daß nur Ertrag Einkommen sei, und mit der Methode, daß dieses Einkommen im Wege des reinen Vermögensvergleiches festzustellen sei, nicht vereinigen (dann), muß die Anwendbarkeit dieser steuerrechtlicher Regeln abgelehnt werden".[82] Aus dem Wesen der Gewinnermittlung als eines Vermögensvergleiches erklärt Evers dann die Unbeachtlichkeit der in § 16 Abs. 2 EinkStG. gegebenen Vorschriften, welche die Berück-

78. Becker: a. a. O., Sp. 676.
79. Evers: KörpStG. 25., Anm. 15 z. § 13 EinkStG. u. St. u. W. V Sp. 1733 ff.
80. St. u. W. V Sp. 1734.
81. A. a. O., Sp. 1737.
82. Evers: St. u. W. V Sp. 1741.

sichtigung der Ausgaben für neu angeschaffte und zu aktivierende Gegenstände verbietet; damit kommt er auch ohne weiteres zur Gleichstellung von Betriebsausgaben und Werbungskosten.

Die beiden Hauptvertreter, die den steuerlichen Sondervorschriften nicht unbedingt den Vorrang vor den allgemeinen Grundsätzen des Handelsrechts und der Verkehrsauffassung einräumen wollen, kommen also nur teilweise zu den gleichen Ergebnissen.

Becker, der die Auslegung aus den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, die Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung sein soll, sucht, erkennt nur die Bewertungsvorschriften, wie sie im § 261 HGB. gegeben sind, als maßgebend und anwendbar an, wie auch die Gebräuche des sorgfältigen Kaufmannes allein für die Behandlung der abzugsfähigen Ausgaben entscheidend sind, soweit nicht das Spezialgesetz ganz zwingend etwas anderes vorschreibt. Er bezeichnet „den grundsätzlichen Anschluß an die kaufmännische Gewinnermittlung und die damit ermöglichte, bitter notwendige und völlig unentbehrliche Vereinfachung" der Besteuerung als wichtigstes zu erreichendes Ziel.[83] Evers, der vom Einkommensbegriff, vom Ertrag als Komponenten des Einkommens, vom Gewinnbegriff i. S. des statischen Bilanzprinzipes ausgeht, lehnt die Sondervorschriften als nicht beachtlich ab, soweit sie den Vermögensvergleich unmöglich machen, insbesondere also hinsichtlich der Bestimmungen über die Werbungskosten und abzugsfähigen Ausgaben, an deren Stelle die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung treten, erkennt aber andrerseits die steuerlichen Sonderbewertungsvorschriften an, da über der kaufmännischen Buchführung der besondere Zweck und daher auch der besondere Gewinnbegriff des Einkommensteuergesetzes steht. Die von Evers vertretene Auffassung kommt der betriebswirtschaftlich orientierten Auslegung des geltenden Steuergesetzes am weitesten entgegen und stimmt in ihrem Ergebnis auch mit der Argumentierung von Fritz,[84] der die Lösung des Problemes von der obersten Zwecksetzung des Steuergesetzes aus sucht, und die Verschiedenheiten in der Handels- und Einkommensteuerbilanz mit der verschiedenen Zwecksetzung begründet, überein.

Diese Streitfrage hinsichtlich des Verhältnisses der einkommensteuerlichen Sondervorschriften zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, wie sie im HGB. vorgeschrieben bezw. wie sie durch die kaufmännische Praxis ausgebildet sind, ist, wie schon angedeutet, verhältnismäßig schnell durch höchstrichterliches Urteil vom 30. März 1927 entschieden worden. Der Reichsfinanzhof hat

83. Becker: St. u. W. VI Sp. 1248.
84. Fritz: Steuerarchiv 1926 S. 387.

in seinem Urteil die Auffassung Beckers übernommen. Für die steuerliche Gewinnermittlung buchführender Kaufleute soll demgemäß das Wahlrecht bei der Bewertung nach § 19 Abs. 2 EinkStG. nicht gelten, sondern lediglich die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung. Der Gerichtshof legt in dem Urteil fest, was in dem betreffenden Fall als kaufmännischer Grundsatz zu gelten habe. Die von dem höchsten Steuergericht festgestellten Grundsätze und Gebräuche sind selbstverständlich für alle Gewerbetreibenden von Bedeutung. Das muß aber, wie Lion mit Recht ausführt, in der kaufmännischen Praxis eine erhebliche Beunruhigung schaffen, da es sich hier um Fragen handelt, die vom Kaufmann und Sachverständigen, nicht aber vom Steuerrichter zu entscheiden sind, um Grundsätze, die sich ganz individuell nach der kaufmännischen Praxis und ihren Bedürfnissen bestimmen.

c) Eigene Auffassung über das Verhältnis der Spezialvorschriften zu den kaufmännischen Bilanzierungsgrundsätzen.

Man wird bei dem Versuch der Lösung des Problemes, bei der Auslegung der Anwendbarkeit der steuerlichen Spezialvorschriften für die buchführenden Gewerbetreibenden von der Zweckbestimmung der kaufmännischen Buchführung ausgehen müssen. Da Handels- und Steuerrecht ihr eine verschiedene Zweck- und Zielsetzung geben, muß auch die Bedeutung des Begriffes der Ordnungsmäßigkeit und der Inhalt des Gewinnbegriffes entsprechend verschieden sein.

Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung soll der nach ordnungsmäßigen kaufmännischen Grundsätzen festgestellte Gewinn sein. Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung zählen nicht nur die im Handelsgesetzbuch gegebenen Vorschriften, deren Zwecksetzungen nicht auf rein wirtschaftlichen Erwägungen beruhen, sondern auch die den wirtschaftlichen Zwecken der kaufmännischen Praxis Rechnung tragenden Grundsätze, soweit sie im Rahmen der handelsrechtlichen Bestimmungen verwirklicht werden können und mit der Verkehrsauffassung in Einklang stehen. Das Handelsrecht begrenzt den Gewinn nur nach oben, läßt aber willkürliche Unterschreitungen grundsätzlich zu; es darf nur kein zu hoher Gewinn ausgewiesen werden. Das Steuergesetz verbietet bei der Bewertung sowohl willkürliche Abweichungen nach oben wie auch nach unten. Es will das der Besteuerung unterwerfen, was nach der Auffassung der kaufmännischen Praxis in der betr. Wirtschaftsperiode an Ge-

85. Lion: St. u. W. VI Sp. 773.

winn erzielt ist. Diese steuerliche Zielsetzung erfordert die Normierung und Beachtung entsprechender steuerlicher Spezialvorschriften. Soweit voneinander abweichende Zwecke durch das gleiche Mittel erreicht werden können, wird man dieses selbstverständlich anwenden. Man benutzt also in unserem Falle die kaufmännische Buchführung als Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung — was sowohl im Interesse der Steuerpflichtigen als auch in dem des Fiskus liegt — beachtet aber die im Interesse der besonderen Zwecksetzung erforderlichen Sonderbestimmungen. Die zum Zwecke des Gläubigerschutzes zu führenden Handelsbücher sind Grundlage, Ausgangspunkt der steuerlichen Gewinnermittlung, aber auch nur das. Die Grenzen der steuerlichen Gewinnermittlung nach den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung i. S. des Handelsrechtes und der Verkehrsauffassung sind durch die entgegenstehenden selbständigen Zwecke des Steuerrechtes gezogen. Man wird selbstverständlich mit Becker, im Interesse einer Vereinheitlichung der Begriffe, die Grundsätze der ordnungsmäßigen Buchführung soweit wie irgendmöglich für die Besteuerung anzuwenden versuchen müssen, v. a. aber soweit, als ihre Anwendung nicht in offenbarem Widerspruch zu den obersten Steuerprinzipien und besonders zu dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung steht. Es wäre aber andererseits abwegig, die steuerlichen Sondervorschriften, die ja lediglich im Interesse der Besteuerung gegeben sind, nach den für das Handelsrecht geltenden Grundsätzen, die ja einer ganz anderen Zwecksetzung ihre Entstehung verdanken, auszulegen. Was das Steuergesetz will, muß aus dem Steuergesetz und aus seiner Zwecksetzung heraus ausgelegt werden, unter Beachtung der obersten Prinzipien im Rahmen dieser Zwecke.

Auch wenn die kaufmännische Praxis allgemein bei ihrer Bilanzierung bis an die Höchstgrenzen der handelsrechtlichen Vorschriften heranginge, würde durch die Verschiedenheiten der Bestimmungen (§ 40 und § 261 HGB.) der Grundsatz der steuerlichen Gerechtigkeit durchbrochen. Die handelsrechtlich zugelassene Willkür einerseits, der als oberstes Steuerprinzip dem Steuergesetz zu unterstellende Grundsatz der Gleichmäßigkeit andererseits, verlangen eine besondere Abgrenzung des der Steuer unterliegenden Gewinnes außerhalb des Handelsrechtes. Da das Steuerrecht selbständige, den obersten Steuerprinzipien Rechnung tragende Bewertungsgrundsätze vorschreibt, müssen diese für die steuerliche Gewinnermittlung als maßgebend aufgefaßt werden, umsomehr, da die zwischen § 40 und § 261 bestehende Diskrepanz der Bewertungsgrundsätze zu einer Ungleichmäßigkeit der Besteuerung führen würde, die weder vom Gesetzgeber gewollt, noch sonst irgendwie zu rechtfertigen wäre.

Auch wenn man, wie Becker, um die offenbar hierin liegende

Ungerechtigkeit zu vermeiden, annehmen wollte, § 40 HGB. bestände nicht mehr zu Recht, bliebe noch ein Unterschied in der Besteuerung zwischen den nach § 13 und den nach § 12 EinkStG. zu versteuernden Pflichtigen, die auch vom Standpunkt größerer oder geringerer Leistungsfähigkeit, über die nicht lediglich die Höhe des Gewinnes entscheidet, nicht gerechtfertigt erscheint. Nach der Beckerschen Argumentierung wäre also für die buchführenden Kaufleute das Ergebnis ungünstiger als für die sonstigen Steuerpflichtigen; immerhin bestünden innerhalb des Kreises der gem. § 13 zu Versteuernden gleichmäßige Ermittlungsvorschriften. Mirre, Kennerknecht und Fritz bestreiten aber mit Recht, daß für jeden Kaufmann die beschränkt statischen Bilanzgrundsätze des § 261 HGB. ausschließlich maßgebend seien. Gewiß, der Einzelkaufmann und die Personalgesellschaften bilanzieren grundsätzlich unter Zugrundelegung des Imparitätsprinzipes, sie machen aber auch, wenn es ihren Sonderzwecken entspricht, insbesondere in Verfolgung eines erstrebten Gewinnausgleiches und der Ermittlung eines maßstäblichen Gewinnes, von der Möglichkeit der Tageswertrechnung nach § 40 HGB. Gebrauch. Die Auslegung Mirres und Kennerknechts führt zu einer unterschiedlichen Behandlung der Körperschaften untereinander hinsichtlich der Veräußerungsgegenstände (§ 261 Abs. 1 HGB. gegenüber § 42 GmbHG.) und der Aktiengesellschaften usw. zu den nach § 40 HGB. bilanzierenden Kaufleuten und muß daher, als dem obersten Steuerprinzip nicht entsprechend, abgelehnt werden. Das Einkommensteuergesetz bietet durch seine Spezialvorschriften für die Gewinnermittlung die Möglichkeit einer gleichmäßigen Besteuerung; die Ausnutzung dieser Möglichkeit ist eine selbstverständliche Forderung, die eigentlich keiner Begründung bedürfen sollte. Gegenüber diesem zu verwirklichenden Grundsatz tritt der dem Zwecke des Gläubigerschutzes dienende Begriff der Ordnungsmäßigkeit der Buchführung i. S. des Handelsrechtes zurück.

Becker versucht seine Auslegung besonders durch den Hinweis auf die Grundsätze ordnungsmäßiger Buchführung, wie sie in der kaufmännischen Praxis allgemein in Anwendung sind[86] zu stützen und sieht daher den Begriff der ordnungsmäßigen Buchführung und die Abgrenzung dieses Begriffes als Kernpunkt des Problems an. Man wird dieses Zurückgehen auf die kaufmännischen Grundsätze, die Betonung der Notwendigkeit, auch bei der steuerlichen Gewinnermittlung die wirtschaftlichen Zwecke weitestgehend anzuerkennen, vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus nur begrüßen

86. Die Ablehnung des § 40 HBG. als Grundsatz ordn. Bchf., die Betonung der wirtschaftlichen Gesichtspunkte bei der Auslegung bestätigen das; v. a. aber erwähnt er nie bei seiner Beweisführung die handelsrechtl. Zwecksetzung der Buchführung.

können. Aber auch wenn man bei der Lösung des Problems nur von den kaufmännischen Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung ausgeht, muß man zu der Zulassung der Wahlmöglichkeit des § 19 Abs. 2 für die Einkommensteuerbilanz kommen. Es kann Becker am wenigsten der Vorwurf formaljuristischer Einstellung gemacht werden.[87] An führender Stelle der Steuerrechtler fordert er immer und immer wieder wirtschaftliche Betrachtungsweise der steuerlichen Begriffe. Umso erstaunlicher ist es aber, wenn er, der stets die Auslegung des steuerlichen Gewinnbegriffes der buchführenden Kaufleute von den in der kaufmännischen Praxis bei der Gewinnfeststellung bezw. Ausweisung angewandten Grundsätzen aus finden will, einen der wichtigsten nicht berücksichtigt: den Grundsatz der Gewinnausgleichung. Dieser Grundsatz wird praktisch ebenso bestimmt und allgemein angewandt wie das Niederstwert- und Realisationsprinzip.

Eine Besteuerung nach dem durchschnittlichen Jahresgewinn besteht zwar heute nicht mehr, aber gerade deshalb ist eine Auslegung zu suchen, die es dem Kaufmann ermöglicht, einen maßstäblichen Periodengewinn als Teil des Totalgewinnes zu versteuern. Das geltende Einkommensteuerrecht sucht im Gegensatz zu der früheren Regelung den tatsächlichen Gewinn zu versteuern, indem es nachverlangt und Vorauszahlungen leisten läßt. Was der Kaufmann regelmäßig verdient, soll der Steuer unterworfen werden, und nur das ist nach den Grundsätzen des ordentlichen und sorgfältigen Kaufmannes Gewinn. Zu den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung, von denen nach der Bestimmung des Gesetzes auch für die steuerliche Gewinnermittlung auszugehen ist, zählen, wie erwähnt, nicht nur die vom Handelsgesetzbuch aufgestellten Bestimmungen, sondern auch die Merkmale, wie sie die Verkehrsauffassung herausgebildet hat. Der Kaufmann hat unsicheres Einkommen und wird härter getroffen als der Steuerpflichtige mit regelmäßigen Einkünften. Da das Steuergesetz in dem Falle des § 19 die Möglichkeit, wenn auch nur in beschränktem Maße, einer Gewinnausgleichung gibt, ist unter allen Umständen die Wahlmöglichkeit zu fordern.

Ob man bei der Lösung des Problems von den Grundsätzen ordnungsmäßiger Buchführung oder von den obersten Prinzipien des Steuergesetzes ausgeht, man wird zu dem Ergebnis kommen müssen, daß die Anwendung der Wahlmöglichkeit für jeden Steuerpflichtigen als vom Gesetz gewollt zu bezeichnen ist. Damit ist keineswegs gesagt, daß die in der Praxis angewandte Gewinnausgleichspolitik in

87. Vgl. z. B. die Einleitung zu seinem Artikel: Wirtschaftliche oder juristische Auslegung . . ., St. u. W. VI v. Dez. 1927.

jedem Falle zu billigen sei. Der Gewinn als Maßstab der Wirtschaftlichkeit hat mit dem verteilungsfähigen Gewinn, bei dessen Ermittlung auf die zukünftige Gestaltung des Unternehmens Rücksicht zu nehmen ist, nichts zu tun. Das Prinzip der steuerlichen Gerechtigkeit erfordert die Zulassung der Wahlmöglichkeit der Bewertung für alle Steuerpflichtigen, „so sehr man auch vom Standpunkt der steuerlichen Verwaltungsprinzipien wünschen möchte, daß das Gesetz von den Begriffen steuerlich brauchbarer Bilanztheorien (beschränkt statische Bilanzauffassung [Anschaffungswertbilanz, Realisations- und Niederstwertprinzip] oder die im Beschaffungsmarkt verankerte Tageswertbilanz Schmidts, soweit perfektionnierte Veräußerungen keine niedere Bewertungen begründen), eindeutig ausgehen würde".[88]

Solange die verschiedenen handelsrechtlichen Bilanzierungsbestimmungen materielles Recht darstellen, kann nur die oben entwickelte Auffassung, als dem Prinzip der Gleichmäßigkeit der Besteuerung gerecht werdend, dem Gesetz unterstellt werden. Das Gesetz selbst gibt keinen Anhalt dafür, die Aktiengesellschaft gegenüber der Gesellschaft mit beschränkter Haftung oder dem Einzelkaufmann usw. höher zu belasten.[89] Die Entscheidung des Reichsfinanzhofes, die Auslegungen Beckers, Mrozeks, Mirres, Kennerknechts usw. tragen den grundsätzlichen Verschiedenheiten der Zweckbestimmungen des Begriffes der ordnungsmäßigen kaufmännischen Buchführung im Einkommensteuer- und Handelsrecht nicht genügend Rechnung.

7. Die Beweisfähigkeit der Handelsbücher im Steuerrecht.

Ein direkter Zwang zur Einhaltung der handelsgesetzlichen Buchführungsvorschriften besteht bekanntlich nicht, wie auch das vollständige Unterlassen der Buchführung nicht unmittelbar bestraft wird. Lediglich im Falle des Konkurses kann gem. § 239 ff. Konkursordnung Bestrafung wegen qualifizierten Bankerottes erfolgen. Ob das Fehlen solcher Zwangsmittel bei aller Würdigung des „an freie Organisation gewöhnten Kaufmannes" zweckmäßig ist oder nicht, kann hier dahingestellt bleiben.

Auch die Finanzbehörden haben grundsätzlich keine Befugnisse, die Gewerbetreibenden nachträglich zur Buchführung gemäß den Steuergesetzen anzuhalten.[90] Die Sollvorschriften des § 162 RAO.

88. Fritz: Steuerarchiv 1926 S. 387.
89. Die Frage der Doppelbesteuerung der Körperschaften ist selbstverständlich etwas anderes.
90. Vgl. hierzu Jadesohn: Buchführungspflicht u. Steuerstrafrecht, D.St.Ztg. 1927 S. 46.

ermöglichen weder die Verhängung von Ordnungsstrafen, noch kann aus ihnen das Recht hergeleitet werden, eine ordnungsmäßige Buchführung zu erzwingen. Ein mittelbarer Zwang besteht insofern, als nach § 359 AO. Bestrafung stattfindet, falls nachgewiesen wird, daß die Buchführung unterblieb, oder die Bücher mangelhaft geführt wurden, um Steuer zu hinterziehen. Gemäß § 366 AO. kann in diesem Falle bei wiederholter Steuerhinterziehung sogar die Fortführung des Betriebes untersagt werden. Bisher war es bestritten, ob die Finanzbehörde hinsichtlich der Buchführungsverpflichtungen auf Grund anderer als der Steuergesetze (§ 163 AO.) zu Zwangsmaßnahmen schreiten konnte. Während die Rechtsprechung früher die Auffassung vertrat, daß das Finanzamt kein Recht habe, „den Gewerbetreibenden zur Beobachtung handelsrechtlicher Vorschriften nachträglich anzuhalten,"[91] steht der Reichsfinanzhof heute auf dem Standpunkt, daß die handelsrechtliche Buchführung sehr wohl durch die Finanzbehörde erzwingbar sei.[92]

Besteht keine Buchführung oder werden die Handelsbücher nicht ordnungsmäßig geführt, so ergibt sich, ohne Rücksicht darauf, ob es sich um die Buchführungsverpflichtung gem. § 162 oder gem. § 163 AO. handelt, die Berechtigung zur Schätzung auf Grund des § 210 A.O. Den Angaben der Steuererklärung wird also, wenn das Ergebnis irgendwie bemängelt wird, keine Beweiskraft zugesprochen. Anstelle der Bewertung und Berechnung des Gewinnergebnisses tritt die Schätzung durch die Behörde. Sie erfolgt dabei für die zur Buchführung Verpflichteten stets nach den Grundsätzen des § 13 EinkStG.,[93] während für die übrigen Steuerpflichtigen § 12 EinkStG. als Schätzungsgrundlage gilt. Auffermann[94] erklärt das Wesen der Schätzung als einen ausschließlich der Finanzbehörde zustehenden Wahrscheinlichkeitsschluß, „während im allgemeinen die Bewertung auf eine Berechnung, d. h. auf etwas im Wesentlichen Feststehendes zurückgeführt wird". Nach den Entscheidungen des RFH.[95] ist das Ziel der Schätzung nicht etwa nur die Ermittlung des Betrages, „der dem Steuerpflichtigen mit einiger Sicherheit nachgewiesen werden kann". Das wäre eine Unbilligkeit gegenüber den redlichen Steuerpflichtigen, die in ihrer Buchführung alles ausweisen. In dem Urteil vom 6. April 1927[96] wird insbesondere ausgeführt, daß im Falle der Schätzung bei unzureichender Buchführung die Behör-

91. RFH. II A 127/23 v. 10. 7. 23., St. u. W. II Sp. 780.
92. Vgl. RFH. v. 18. 5. 27., VI A 158/27, Bd. 21 S. 214 ff.
93. S. o. S. 34.
94. A. a. O., S. 359.
95. RFH. VI B 158/25 v. 17. 9. 25., St. u. W. IV Sp. 2003; RFH. VI A 155/25 v. 24. 9. 25., St. u. W. IV Sp. 2002.
96. RFH. VI A 497/26, St. u. W. VI Nr. 138.

den nicht nur berechtigt, sondern sogar verpflichtet seien, der Möglichkeit Rechnung zu tragen, daß außer den in der Buchhaltung ausgewiesenen Geschäften noch andere Geschäfte vorgenommen seien. Gegen die Tatsache, daß die Behörde gegebenenfalls nicht gerade geneigt ist, zugunsten des Steuerpflichtigen zu schätzen, ist, falls beabsichtigt oder fahrlässig Bücher nicht oder falsch geführt werden, billigerweise kaum etwas einzuwenden, umsoweniger da diese Möglichkeit gewissermaßen das einzige Zwangsmittel ist, das die Durchführung der gesetzlichen Vorschriften einigermaßen zu sichern vermag. Entscheidend für die Beurteilung der Berechtigung zur Schätzung ist die Frage der Beweiswürdigung der Handelsbücher und ihre Handhabung im Steuerrecht.

Wie im Zivilrecht herrscht auch hier das Prinzip der freien Beweiswürdigung. Das Finanzamt entscheidet grundsätzlich nach freiem Ermessen. Die RAO. gibt lediglich bestimmte Richtlinien, die eine Vermutung der Ordnungsmäßigkeit begründen lassen, indem § 208 bestimmt: „Bücher und Aufzeichnungen, die den Vorschriften der §§ 162, 163 entsprechen, haben die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich und sind, wenn nach dem Umstand des Falles kein Anlaß ist, ihre sachliche Richtigkeit zu beanstanden, der Besteuerung zugrunde zu legen". Die starke Einschränkung des Zwischensatzes läßt deutlich erkennen, daß wir es keineswegs mit einer formalen Beweistheorie zu tun haben, und daß selbst ohne direkte Bemängelung der Einzeleintragungen dem Finanzamt der Schätzungsweg offen steht. Auch das oberste Finanzgericht hat sich in verschiedenen Entscheidungen dahingehend ausgesprochen.[97] Voraussetzung zur Schätzung ist hierbei allerdings, daß die Bücher und nötigenfalls auch der Betrieb des Pflichtigen geprüft und die Einsicht keine Klarheit darüber gegeben hat, warum das Buchergebnis in offenbarem Widerspruch zu den Tatsachen steht.[98] Die Frage der Beweisfähigkeit der Handelsbücher wird überhaupt nur akut, wenn das Finanzamt den Buchinhalt bemängelt oder seine Richtigkeit anzweifelt, während im übrigen das i. S. des Gesetzes richtige Buchergebnis ohne weiteres der Besteuerung zugrundegelegt wird. Die in ihrer Fassung wenig glücklich gewählte Bestimmung des § 208 AO. legt Becker, der Schöpfer der Abgabenordnung, dahin aus, „daß Bücher, die dem äußeren Anscheine nach oder bei oberflächlicher Prüfung den Vorschriften der §§ 162 und 163 entsprechen, die Vermutung ordnungsmäßiger Führung für sich haben und als Grundlage für die Steuer-

97. RFH. VI e A 87/23 v. 20. 9. 23.; RFH. VI e A 96/93 v. 19. 9. 23., Bd. 12 S. 319, Spannenkrebs: Steuerbuchführung, S. 23; RFH. VI e A 102/24 v. 25. 7. 24., St. u. W. 1924 Sp. 1232, Wulff: Buchf. u. Bilanz, S. 21.
98. Vgl. hierzu RFH. v. 1. 10. 24., St. u. W. 1924 Sp. 1417.

ermittlung zu benutzen sind".[99] Der sehr dehnbare Begriff der besonderen Umstände, die zu Zweifeln Anlaß geben können, wie auch die erwähnten Entscheidungen — wenigstens in der Form, in der sie meistens mitgeteilt werden — scheint den Buchbeweis stark zu entkräften und die Bedeutung der Buchführung für die Steuerermittlung sehr in Frage zu stellen. Das Problem bedarf daher einer etwas eingehenderen Untersuchung.

Die dem Buchbeweis im Steuerrecht zukommende Bedeutung geht aus der RAO. nicht klar hervor und auch die höchstrichterlichen Urteile lassen die Klarheit der Linienführung nicht ohne weiteres erkennen.

Ist aus irgendwelchem Grunde eine Bemängelung des Buchergebnisses ausgesprochen, dann liegt grundsätzlich dem Steuerpflichtigen die Beweislast ob. Das Urteil v. 8. Juni 1922[100] führt hierzu aus: „Wenn auch die Rechtsprechung früher (vgl. namentlich PrOVGSt. Bd. 9 S. 304) auf dem Standpunkt stand, daß die Steuerbehörde einer ordnungsmäßigen Buchführung gegenüber deren Unrichtigkeit nachweisen muß, so hat doch die RAO. diesen Standpunkt verlassen und in § 208 nur solche Bücher als für die Besteuerung grundlegend anerkannt, bei denen nach den Umständen des Falles kein Anlaß zur Beanstandung ihrer sachlichen Richtigkeit besteht". Wann ist nun Anlaß gegeben, die sachliche Richtigkeit der Handelsbücher zu bezweifeln?

Das oben erwähnte, in Bd. 12 S. 319 der amtl. Sammlung mitgeteilte Urteil des obersten Finanzgerichtes führt, falls man der Auslegung, wie es oft geschieht, nur die nicht dem tatsächlichen Inhalt entsprechende Überschrift zugrundelegt, zu falschen Schlußfolgerungen. Analogieschlüsse in der Rechtsprechung müssen immer mit einer gewissen Vorsicht vorgenommen werden, da zwei konkrete Fälle nur selten weitgehende Übereinstimmung miteinander aufweisen. Es heißt in der Überschrift zu dem genannten Urteil: „Ein die Vornahme einer Schätzung rechtfertigendes Bedenken kann auch darin liegen, daß nach der Art eines landwirtschaftlichen Betriebes (Musterbetrieb) und den sonst in der betreffenden Gegend erzielten Erträgen das Buchergebnis (z. B. ein Verlust) als unglaubhaft erscheint". Bei diesen Überschriften handelt es sich um private Ausarbeitungen und so kann es erklärt werden, daß sie dem tatsächlichen Text und der Begründung der Entscheidungen inhaltlich nicht voll entsprechen. Aus der Begründung des Urteils geht nämlich klar hervor, daß die vorgenommene Buch-

99. Becker: RAO., 1. Aufl., Bln. 22., Anm. 1 z. § 208, S. 333.
100. RFH. III A 232/22, Mrozek: Steuerrechtsprechung in Karteiform, Rechtssatz 1 zu § 208 RAO.

prüfung erhebliche Mängel ergeben hatte, und daß es sich nicht um einzelne Verstöße und Unrichtigkeiten handelte, sondern daß vielmehr die Buchführung insgesamt als mangelhaft und unzuverlässig bezeichnet werden mußte. Der Buchbeweis war also ausdrücklich deshalb verworfen, weil die amtliche Prüfung die Unrichtigkeit der Bücher ergeben hatte. In dem Urteil ist zudem noch betont, daß, um ein solches Vorgehen zu rechtfertigen, erhebliche Mängel vorliegen müssen. Der Rechtsschutz der Pflichtigen ist durch die erwähnten Entscheidungen eher erweitert als eingeschränkt worden. Als erhebliche Mängel wurden im vorstehenden Fall die Nichtverbuchung verschiedener Einnahmeposten und die unrichtige Angabe von Preisen bei anderen Posten angesehen. Es waren weiter falsche Eintragungen, Übertragungs- und Rechenfehler festgestellt worden.

In dem Urteil vom 25. Juli 1924 wird ausgeführt, die Tatsache, daß das Buchergebnis nach der Überzeugung des Steuerausschusses unmöglich stimmen könne, genüge, den Buchbeweis abzulehnen. Das Urteil ist in der amtlichen Sammlung nicht aufgenommen. Es darf hier der Auffassung Vogts [101] beigestimmt werden, der sich hierzu äußert: Der RFH. vertritt hier die Meinung, „daß eine Buchführung dann keinen Beweiswert hat, wenn sie zwar äußerlich und auf den ersten Blick als sauber und richtig geführt erscheine, wenn sie aber tatsächlich, wie das ja doch in der Praxis vorkommt, von vorneherein unrichtig angefertigt worden ist, um die Steuerbehörde zu täuschen". „Das Urteil kann keinen anderen Sinn haben, als den, daß ein offensichtlicher Schieber sich nicht durch das Anbieten eines Buchbeweises vor der Steuerpflicht retten kann. Für alle ehrenhafte Kaufleute dürfte aber das Urteil keinerlei Bedeutung haben". Eine Kritik der von dem Gericht vertretenen Auffassung dürfte sich umsomehr erübrigen, als man die Möglichkeit solcher Täuschungsversuche durch eine formell ordnungsmäßige Buchführung nicht leugnen kann; sind wirklich so erhebliche Abweichungen von den als normal anzusprechenden Ergebnissen vorhanden, so dürfte es im allgemeinen nicht zu schwer sein, stichhaltige Gründe anzuführen, denen sich die Finanzbehörde gegebenenfalls nicht verschließen wird. Auch in dem in Band 14 S. 348 mitgeteilten Urteil, in dem die Notwendigkeit der Schätzung begründet ist, ist festgestellt, daß das Gewinnergebnis nicht nur in auffallendem Gegensatz zu den von ähnlichen Betrieben deklarierten Gewinnen stand, sondern daß auch sonstige Tatsachen in der Buchführung nicht zutreffend ausgewiesen waren. Endgültige Klarheit in dieser Frage brachte schließlich das erwähnte Urteil vom 1. Okt.

101. Buchbeweis oder Schätzung?, „Photograph", Jhrg. 27., Nr. 5 S. 18.

1924.[102] Hier wird ausdrücklich der Grundsatz statuiert, daß das Schätzungsrecht der Finanzbehörden dem Buchbeweis nicht vorgehe. Es müssen immer bestimmte Tatsachen, die in den Verhältnissen des Betriebes und der Buchführung begründet sind, vorliegen, um den Buchbeweis zu erschüttern. Damit ist der Rechtsanspruch bestätigt, daß jeder Kaufmann nach dem i. S. des Einkommensteuergesetzes korrigierten Ergebnis seiner Buchführung veranlagt wird und die Betriebe nach ihrer tatsächlichen Leistungsfähigkeit, nicht nach Durchschnittssätzen besteuert werden sollen.

Mit dieser Untersuchung ist gleichzeitig die Frage erledigt, wann eine Buchführung überhaupt als Grundlage der Besteuerung abzulehnen ist. Es muß sich, um es kurz zu wiederholen, um erhebliche Mängel handeln. Einzelne Verstöße gegen die Vorschriften und Unrichtigkeiten, die für den gesamten Zusammenhang der Buchführung nicht wesentlich sind und glaubhaft als Irrtum erklärt werden können, reichen nicht aus, die gesamte Buchführung als unzuverlässig abzulehnen.[103] Wo die Grenze einer teilweisen zeitlichen oder sachlichen Heranziehung der Buchführung für die Besteuerung verläuft, ist Tatfrage. Es kann nur im einzelnen Fall beurteilt werden, wann die Bücher trotz vorhandener Mängel als Grundlage der Ermittlung heranzuziehen sind. Bei lediglich formellen Beanstandungen dürfte, wie bereits ausgeführt, im allgemeinen kein Anlaß vorhanden sein, von dem Buchergebnis abzuweichen. Handelt es sich aber um Verstöße gegen die materielle Ordnungsmäßigkeit, wie z. B. nicht fortlaufende Eintragungen, unvollständige Aufzeichnung, Festhalten einzelner Salden anstatt sämtlicher Einnahmen und Ausgaben usw., so ist zu unterscheiden, ob erhebliche oder unerhebliche Verstöße als vorliegend anzunehmen sind. Fehlen die Eintragungen für einen erheblichen Teil des Steuerabschnittes, so hat der RFH. entschieden,[104] daß für den ganzen Abschnitt zu schätzen ist. Sind nur vorübergehend die Eingänge usw. nicht gebucht, dann ist nur die Schätzung der Eingänge für diese Zeit gerechtfertigt.[105] Vereinzelte sachliche Unrichtigkeiten berechtigen nicht, die gesamte Buchführung zu beanstanden und den Weg der Schätzung einzuschlagen. In Fällen, in denen die Handelsbücher nicht als ausreichende Grundlage für die Besteuerung angesprochen werden kön-

102. Bd. 14 S. 220; vgl. auch PrOVGSt. Bd. 9 S. 304.
103. Vgl. OVGSt. Bd. 7 S. 51; 11, 343; 8, 259; Mrozek: RAO., § 173 Anm. 67—69; RFH. VI A 91 v. 17. 3. 27., St. u. W. VI Nr. 137; RFH. VI A 148/27 v. 3. 5. 27., St. u. W. VI Nr. 309; RFH. VI A 8/25 v. 25. 2. 25., Becker: RAO., Anm. 1 zu § 210; RFH. VI A 149 v. 6. 4. 27., St. u. W. VI Nr. 25.
104. RFH. v. 9. 7. 23., Bd. 12 S. 280.
105. RFH. v. 19. 9. 24., Dt.St.Bl. 1924 Sp. 590, in welchem Falle die Kasseneinnahmen eines Monats nicht aufgezeichnet waren.

nen, sind die Aufzeichnungen gemäß Urteil des RFH. v. 3. Dez. 1924[106] insoweit zu berücksichtigen, als aus ihnen „möglicherweise der Umfang des Geschäftsbetriebes, die Einnahmen usw. zu entnehmen sind, und diese Angaben gewisse Anhaltspunkte für die Besteuerung des Geschäftsgewinnes unter Berücksichtigung allgemeiner Erfahrungsgrundsätze bieten können. Voraussetzung ist allerdings bei der Benutzung solcher Aufzeichnungen, daß gegen ihre Vollständigkeit und Richtigkeit keine Bedenken bestehen".[107]

Bei jedem Betrieb ergeben sich verschiedene Organisations- und Kostenverhältnisse und demgemäß, entsprechend den individuellen Betriebsverhältnissen, andere Gewinne. Die Anerkennung der ordnungsmäßig geführten Handelsbücher als beweiskräftige Grundlage der steuerlichen Gewinnermittlung bedeutet für den buchführenden Gewerbetreibenden gegenüber dem sonstigen Steuerpflichtigen einen außerordentlichen Vorteil. Sie gibt ihm den Rechtsanspruch auf Grund seines tatsächlich erzielten, nach den Grundsätzen des Handelsrechtes und der Verkehrsauffassung ermittelten Geschäftsgewinnes, nicht nach allgemeinen Schätzungen auf Grund roher Durchschnittssätze, bei denen für eine Berücksichtigung der individuellen Verhältnisse kein Raum ist, versteuert zu werden.

III. Ergebnis.

Wie aus den vorstehenden Darlegungen und Untersuchungen hervorgeht, bestehen zwischen dem Gewinnermittlungsverfahren und demgemäß dem Gewinnbegriff, wie er für die nicht Bücher führenden Steuerpflichtigen der Besteuerung unterliegt und dem nach § 13 EinkStG. vorgeschriebenen „Bilanzgewinn" mannigfache Unterschiede.

Wenn man zusammenfassend das Ergebnis der Untersuchungen feststellt und abschließend ein Urteil über die beiden Arten der Gewinnermittlung und des Gewinnbegriffes bilden will, dann darf v. a. nicht außer acht gelassen werden, daß sie bestimmten Verhältnissen ihre Entstehung verdanken und nur unter dem Gesichtspunkt der Zweckbestimmtheit beurteilt werden dürfen. Es kann daher auch nicht ohne weiteres gesagt werden, das oder jenes Verfahren ist das bessere und richtigere, der oder jener Gewinnbegriff ist falsch und daher unbrauchbar. Dem kleinen Gewerbetreibenden, für

106. VI A 235/24, Wulff: Buchf. u. Bilanz, S. 24.
107. Vgl. RFH. v. 3. 5. 27., VI A 148/27, St. u. W. VI Nr. 464.

den sich eine i. S. des Handelsrechtes ordnungsmäßige Buchführung überhaupt nicht rentiert, oder der von einer Buchführung nichts oder nur wenig versteht, wäre schlecht gedient, wollte man ihm die bilanzmäßige Gewinnermittlung vorschreiben. So erwünscht einerseits die Vereinheitlichung der Ermittlungsgrundsätze vom Standpunkt der steuerlichen Verwaltung ist, so notwendig ist andererseits die Anerkennung der Methoden der Wirtschaftspraxis. Auch die Frage der Genauigkeit der Gewinnermittlung ist, worauf schon einmal hingewiesen wurde, schließlich eine Kostenfrage.

Bei der Gewinnermittlung nach § 12 EinkStG. wird zugunsten der Einfachheit und der Bestimmtheit der anzuwendenden Grundsätze auf absolute Genauigkeit des Ergebnisses verzichtet. Die Zugrundelegung eines exakt errechneten, den tatsächlichen wirtschaftlichen Verhältnissen entsprechenden, nach Aufwand und Leistung abgegrenzten, verfeinerten Periodenertrages würde den nicht buchführenden Steuerpflichtigen eine Ermittlung zumuten, für die sie kein Verständnis hätten, und die tatsächlich nur auf Grund einer ordnungsmäßigen Buchführung möglich ist. Oberste Forderung ist schließlich die Anerkennung der von der Praxis geübten Methoden und Grundsätze. Das Einkommensteuergesetz kommt dieser Forderung dadurch nach, daß es drei verschiedene Arten der Gewinnermittlung vorschreibt. Wenn dabei die Methode der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung gegenüber dem bilanzmäßigen Vermögensvergleich nur eine recht rohe Abgrenzung des Gewinnes zuläßt, so bedeutet das zwar, allgemein gesehen, einen Nachteil, aber doch einen Nachteil, der wegen der vereinfachten Ermittlung in Kauf genommen werden muß.

Zusammenfassend stellen wir zwischen beiden Ermittlungsarten und zwischen beiden Gewinnbegriffen folgende Unterschiede und, unter obigem Vorbehalt, folgende Vor- und Nachteile fest:

1. Im Falle ordnungsmäßiger kaufmännischer Buchführung gilt als Steuerabschnitt das Wirtschaftsjahr. Diese Möglichkeit der Selbstbestimmung des Ermittlungszeitraumes bedeutet unbedingt einen Vorteil gegenüber den nicht Bücher führenden Steuerpflichtigen.

2. Während bei dem nach § 12 zu Versteuernden die Frage der Zurechnung der Einnahmen und Ausgaben an den formaljuristischen Begriff der Fälligkeit und des Zufließens gebunden ist, entscheiden beim Buchkaufmann nicht der Zeitpunkt der Vereinnahmung und Verausgabung, sondern die Grundsätze der Verkehrsauffassung für die Zurechnung in den Jahresgewinn. In Verbindung mit der Anerkennung der sog. Abgrenzungsposten beim Bestandsvergleich ergibt sich hieraus für die bilanzmäßige Ermittlung des § 13 gegenüber der modifizierten Einnahmen- und Ausgabenrechnung die Möglichkeit der Zugrundelegung eines verfeinert abgestimmten Gewinnes

und damit die Besteuerung nach der tatsächlichen Leistungsfähigkeit. Grundsätzlich muß diese Regelung für die bilanzmäßige Gewinnermittlung, v. a. aber vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus, als Vorteil angesprochen werden, wenngleich auch das rohe Verfahren des § 12 steuerlich manchmal günstiger wirken kann.

3. Die Anerkennung des bilanzmäßigen Vermögensvergleiches als formelles Ermittlungsverfahren bedeutet an sich gegenüber dem Verfahren nach § 12 in diesem Sinne keinen Vorteil. In beiden Fällen ist den Bedürfnissen der Pflichtigen in gleicher Weise Rechnung getragen.

4. Im Bestandsvergleich nach § 13 sind sämtliche Gegenstände des Betriebsvermögens zu berücksichtigen. Maßgebend sind dabei die Bestimmungen des Handelsrechtes und die Grundsätze der Verkehrsauffassung. Die nach § 12 zu vergleichenden Vermögensgegenstände sind dagegen erschöpfend aufgezählt und formalrechtlich abgegrenzt, wodurch eine rohe Ertragsrechnung vorgeschrieben ist. Die Ausschließung von Grund und Boden beim Vermögensvergleich des § 12 kann dagegen nicht als einseitiger Vor- oder Nachteil dieser Gewinnermittlungsmethode bezeichnet werden.

5. Die Regelung der Beweisfähigkeit der Handelsbücher im Steuerrecht bedeutet für die buchführenden Steuerpflichtigen einen außerordentlichen Vorteil gegenüber den nicht Bücher führenden Pflichtigen. Das Vorliegen einer i. S. des Einkommensteuergesetzes ordnungsmäßigen Buchführung gibt dem Gewerbetreibenden den rechtlichen Anspruch, auf Grund seines tatsächlich erzielten Gewinnes und entsprechend seiner Leistungsfähigkeit und nicht auf Grund von Schätzungen usw. versteuert zu werden.

Die Möglichkeit einer erheblichen Erweiterung des Kreises der nach dem verfeinerten bilanzmäßigen Gewinnverfahren zu Versteuernden und v. a. die Möglichkeit der Selbstbestimmung des Gewinnermittlungsverfahrens bedeutet zweifellos einen erheblichen Fortschritt unserer Einkommensbesteuerung. V. a. darf aber aus der Anerkennung des bilanzmäßigen Vermögensvergleiches nach den Vorschriften des HGB. und den Grundsätzen der Verkehrsauffassung auch für die freiwillig Bücher führenden Gewerbetreibenden gefolgert werden, daß für die einkommensteuerliche Gewinnermittlung die Tendenz besteht, von dem roh abgegrenzten zum verfeinert abgestimmten Gewinnverfahren zu gelangen.

Die Vorteile der Besteuerung nach § 13 EinkStG. auf Grund des nach kaufmännischen Grundsätzen ermittelten Gewinnes sind vom betriebswirtschaftlichen Standpunkt aus nur zu begrüßen, da sie, wie auch die Begründung des Gesetzes hervorhebt, geeignet sind, die ordnungsmäßige kaufmännische Buchführung zu verbreiten.

Literaturverzeichnis.

Auffermann, Der Buch- und Betriebsprüfungsdienst der Reichsfinanzverwaltung, Grundriß der Betriebswirtschaftslehre, Bd. 10, Lpz. 1926.
Ball, Einführung in das Steuerrecht, Lpz. 1925.
Bauckner, Der privatwirtschaftliche Einkommensbegriff, München 1921.
Becker, Reichsabgabenordnung, 1. u. 4. Aufl. Bln., 22. u. 25.
Blümich-Schachian, Kommentar zum Eink. St. Ges. 1925, Bln. 25.
Cosack, Lehrbuch des Handelsrechts, Bd. 1, 7. Aufl., Stgt. 1909.
Crome, Geordnete und ordentliche Buchführung, Archiv für die zivile Praxis, Bd. 99.
Düringer-Hachenburg, Das HGB., Bd. 1, Mannheim 1908.
Evers, Kommentar zum Körp. St. Ges. 1925, 2. Aufl., Bln. 1926.
Findeisen, Praktische Steuertechnik, Lpz. 1920.
— Umsatzsteuer und Buchführung. 1921.
— Unternehmung und Steuer, Stuttgart 1923.
Fischer, Buchführung und Bilanzaufstellung nach Handelsrecht, 1913.
Fischer in Ehrenberg, Handbuch des Handelsrechts, Bd. IV, Leipzig 1917.
Fritz, Finanzierung und Steuer in der Goldmarkeröffnungsbilanz, Bln. 1925.
Fuisting, Die Einkommensbesteuerung der Zukunft, Bln. 03.
— Die preuß. direkten Steuern, Bd. 1, 6. Aufl.
Fuisting-Strutz, Kommentar zum Eink. St. Ges., 10. Aufl., Bd. 1.
Gerstner-Koppe, Bilanzerrichtung und Buchführung auf Grund der neuen Steuer- und Aufwertungsgesetze, Bln. 26.
Gillmann, Loseblattbuchhaltung, Berlin 1926.
Großmann, Abschreibung und Steuer, Bln. 1921.
Hax, Der Gewinnbegriff in der Betriebswirtschaftslehre, Lpz. 1926.
Klugmann, Die Beweiskraft der Handelsbücher, ihre Geschichte und heutige Bedeutung, Göttingen 07.
Kennerknecht, Körp. St. Ges. 1925, Köln 1926.
Knappe, Die Bilanzen der A.G.en, Hannover u. Berlin 03.
Knof, Die steuerliche Revision der Unternehmungen des Handels und der Industrie, 1921.
Kovero, Die Bewertung der Vermögensgegenstände in den Jahresbilanzen, Bln. 1912.

Kuhn, Kommentar zum Eink. St. Ges. 1925, Bln. 25.
Le Coutre, Die kaufmännische Bilanz als Grundlage der Besteuerung, 1921.
— Die Praxis der Bilanzkritik 2 Bde., Bln. 1926.
Lehmann-Ring, Kommentar zum HGB., Bln. 1902.
Leitner, Grundriß der Buchhaltung und Bilanzkunde, 2 Bde., Bln. u. Lpz. 1923.
Lion, Das Bilanzsteuerrecht, Bln. 1922.
— Wahre Bilanzen, Bln. 1927.
Maatz, Die kaufmännische Bilanz und der steuerbare Gewerbeertrag, 1920.
Marcuse, Die Bilanzen und ihre Bedeutung für das Handels- und Steuerrecht, 1922.
Mirre, Kommentar zum Körp. St. Ges. 1925, Stgt. 1926.
Moos, Die Steuerbilanz, 1922.
Moser, Abschreibung und Steuer, 1919.
Mrozek, R.A.O. im Hdb. des Steuerrechts, Bd. 2, Köln 1921.
— Kommentar zum Eink. St. Ges. 25, Köln 1926.
Nicklisch, Wirtschaftliche Betriebslehre, Stgt. 1922.
Osbahr, Die Bilanz vom Standpunkt der Unternehmung, 1919.
Passow, Die Bilanzen der privaten Unternehmungen, 1. Bd. 2. Aufl., Lpz. 1918.
Penndorf, Geschichte der Buchhaltung in Deutschland, Leipzig 1913.
Pissel-Koppe, Eink. St. Ges. 1925, Bln. 1925.
Popitz, Kommentar zum Umsatzsteuergesetz, 1918.
Rehm, Die Bilanzen der A.G.en, 2. Aufl. München 1914.
Reisch-Kreibig, Bilanz und Steuer, 2 Bde., Wien 1915.
Rosendorff, Die Bilanz als Grundlage der Besteuerung, 1926.
— Kommentar zum Körp. St. Ges. 25, Bln. 1925.
Schlör, Die steuerliche Buchprüfung vom Standpunkt des Unternehmers.
Schmalenbach, Die dynamische Bilanz, 3. u. 4. Aufl., Lpz.
Schmidt, Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft, 2. Aufl., Lpz. 1922.
— Bilanzwert, Bilanzgewinn und Bilanzumwertung, Berlin 1924.
— Die Industriekonjunktur — ein Rechenfehler, 2. Sonderheft, Z. f. B., Bln. 1927.
Spannenkrebs, Die Steuerbuchführung, Lpz. 1925.
Staub-Könige, Kommentar zum HGB., Bd. 1 Bln. 1912.
Strutz, Kommentar zum Eink. St. Ges. 1925, Bln. 1927.
Wieland, Handelsrecht, Bd. 1 Lpz. 1921.
Wulff, Die Praxis der steuerlichen Buchprüfung, 2. Aufl., Bln. 1927.

— Buchführung und Bilanz als Grundlage für die Steuer, Bln. 1926.

Zeitschriften und amtliche Materialien.

Bankarchiv.
Deutsche Juristenzeitung.
Deutsche Steuer-Zeitung.
Finanz-Archiv.
Mitteilungen der Industrie- und Handelskammer Berlin.
Mitteilungen des Reichsverbandes der Deutschen Industrie.
Neue Steuer-Rundschau.
Reichssteuerblatt.
Steuer-Archiv.
Steuer und Wirtschaft.
Zeitgemäße Steuer- und Finanzfragen.
Zeitschrift für Betriebswirtschaft.
Zeitschrift für handelswissenschaftliche Forschung.
Zeitschrift für Handelswissenschaft und Handelspraxis.
Einkommensteuergesetz 1925 und Körperschaftsteuergesetz 1925. Reichsgesetzblatt I. Teil Nr. 39 v. 15. Aug. 1925.
Begründung zum Entwurf eines Einkommensteuergesetzes, Reichstagsdrucksachen III C 401 Nr. 795/1925.
Bericht des 6. Ausschusses des Reichstages über den Entwurf eines Einkommensteuergesetzes; Drucksache Nr. 1229/1925.
Sammlung der Entscheidungen und Gutachten des Reichsfinanzhofes.
Sammlung der Entscheidungen des Preußischen Oberverwaltungsgerichtes in Steuersachen.

Lebenslauf.

Ich bin am 22. November 1902 als Sohn des Photographen Wilhelm Ulrich und dessen Ehefrau Karoline geb. Glaßner zu Hanau a. Main geboren. Nach dreijährigem Besuch der Mittelschule kam ich auf die dortige Oberrealschule, an der ich Ostern 1922 die Reifeprüfung bestand. Vom April 1922 bis April 1924 erlernte ich beim Frankfurter Bankverein zu Frankfurt a. Main das Bankgeschäft, um mich dann dem wirtschaftswissenschaftlichen Studium an der Universität Frankfurt zuzuwenden. Nach Bestehen der kaufmännischen Diplomprüfung im Februar 1926 arbeitete ich ein halbes Jahr bei der Treuhand A.-G. Hanau in Hanau und Pforzheim im Steuer- und Revisionswesen. Vom Herbst 1926 ab widmete ich mich wieder dem wirtschaftswissenschaftlichen Universitätsstudium in Frankfurt a. Main.

Heinrich Ulrich.